

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ ФІНАНСІВ ТА ОБЛІКУ  
КЕФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

**ФАЙФЕР ІРИНА ІГОРІВНА**

**ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ**  
**З ОПЛАТИ ПРАЦІ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

**спеціальність 071 «облік та оподаткування»**  
**освітньо-професійна програма: «інформаційні технології обліку,**  
**оподаткування і контролю в державному секторі економіки»**  
**Випускна кваліфікаційна робота**

Виконала студентка групи ОДСм-21

Файфер І. І.

Науковий керівник: к.е.н., доцент Бурденюк Т.Г.

**ТЕРНОПІЛЬ - 2019**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.</b> . . . . .	3
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ.</b> . . . . .	<b>7</b>
1.1. Праця як соціально–економічна та обліково–аналітична категорія. . . . .	7
1.2. Особливості організації обліку та аналізу розрахунків з оплати праці в умовах використання сучасних інформаційних технологій. . . . .	19
1.3. Основні концептуальні підходи до побудови автоматизованої обліково–аналітичної системи розрахунків з оплати праці. . . . .	32
Висновки до розділу 1 . . . . .	48
<b>РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В ЗОЛОТНИКІВСЬКІЙ КОМУНАЛЬНІЙ РАЙОННІЙ ЛІКАРНІ.</b> . . . . .	<b>50</b>
2.1. Специфіка організаційного забезпечення обліку розрахунків з оплати праці в установах державного сектору економіки. . . . .	50
2.2. Облік особового складу та документування операцій з оплати праці. . . . .	55
2.3. Аналітичний та синтетичний облік розрахунків з оплати праці. . . . .	65
2.4. Оподаткування операцій з оплати праці. . . . .	73
Висновки до розділу 2. . . . .	80
<b>РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В ЗОЛОТНИКІВСЬКІЙ КОМУНАЛЬНІЙ РАЙОННІЙ ЛІКАРНІ.</b> . . . . .	<b>82</b>
3.1. Аналіз стану та динаміки персоналу. . . . .	82
3.2. Аналіз продуктивності праці та шляхи її підвищення в Золотниківській комунальній районній лікарні. . . . .	88
3.3. Аналіз та основні напрямки удосконалення формування і використання фонду оплати праці. . . . .	101
3.4. Організаційні та методичні засади аудиту розрахунків з оплати праці. . . . .	108
Висновки до розділу 3. . . . .	118
<b>ВИСНОВКИ.</b> . . . . .	120
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.</b> . . . . .	125

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Ефективність організації обліку та проведення аналізу оплати праці в сучасних умовах істотно залежить від розвитку інформаційних технологій. Застосування автоматизованих облікових систем, насамперед у бухгалтерському обліку та аналізі оплати праці, дозволяє спростити розрахункові операції, зменшити кількість помилок, підвищити упорядкованість інформації в облікових регістрах. Найголовнішою з переваг використання інформаційних технологій є одержання необхідної інформації у найкоротші строки, що дає змогу підвищити оперативність прийняття управлінських рішень на підприємстві.

Незважаючи на велику роль автоматизованих систем, майже кожне десяте підприємство в Україні не використовує їх в обліково-аналітичній роботі. Крім того, автоматизовані облікові системи розрахунків з оплати праці недосконалі через часткову автоматизацію операцій й документообігу, низький рівень розробки алгоритмів формування звітності, відсутній ефективний механізм архівації та зберігання даних. Більшість таких систем не пристосовані для проведення аналізу оплати праці, що нині є одним із головних завдань працівників обліково-аналітичної служби підприємств. Тому виникає потреба в розробці нових і вдосконаленні діючих автоматизованих облікових систем розрахунків з оплати праці, використання яких сприятиме підвищенню ефективності виробництва й управління на підприємствах.

Фундаментальним питанням методології й організації обліку, аналізу та аудиту присвятили свої праці багато вітчизняних вчених-економістів, зокрема: Ф. Ф. Бутинець, М. Т. Білуха, Н. І. Дорош, І. К. Дрозд, Г. І. Купалова, М. В. Кужельний, Ю. А. Кузьмінський, В. Г. Швець. Проблеми удосконалення обліку, аналізу праці та її оплати вивчалися такими науковцями, як: А. Г. Загородній, С. В. Івахненко, Т. В. Микитенко, Є. В. Мних, Т. А. Писаревська, М. М. Скопень, Л. К. Сук, В. Д. Шквір. Вагомий внесок у розробку цих проблем внесли також зарубіжні дослідники, як: В. В. Дик, К. Долан, О. В.

Ковальова, Е. В. Міхеєва, Г. В. Савицька, Е. Саммерс, П. Форсіф, Е. Л. Шуремов та інші.

Проте більшість науковців акцентували увагу на організації й методиці розрахунків з оплати праці або на застосуванні інформаційних технологій в обліку й аналізі. Тим часом недостатньо уваги приділялося теоретико-методологічним засадам дослідження обліку праці в контексті використання сучасних інформаційних систем.

Актуальність, теоретичне й практичне значення розв'язання вказаних проблем, а також необхідність пошуку шляхів удосконалення обліку й аналізу розрахунків праці та її оплати за допомогою використання сучасних інформаційних технологій визначили вибір теми дипломної роботи.

**Метою дипломної роботи** є розкриття та удосконалення теоретико-методичних і практичних засад організації обліку й аналізу праці та її оплати в контексті використання сучасних інформаційних технологій.

Для досягнення поставленої мети в дипломній роботі вирішувалися такі **завдання**:

- розкрити сутність праці як соціально-економічної та обліково-аналітичної категорії;
- виявити особливості організації обліку й аналізу розрахунків з оплати праці в умовах використання сучасних інформаційних технологій;
- сформулювати концептуальні підходи побудови облікової та аналітичної системи розрахунків з оплати праці на підприємстві;
- дослідити методологічні та організаційні питання обліку розрахунків з оплати праці;
- здійснити аналіз оплати праці та розрахувати вплив факторів на її розмір;
- розкрити методичні підходи щодо оцінки автоматизованих облікових систем розрахунків з оплати праці;

– визначити основні напрями вдосконалення організації обліку та економічного аналізу розрахунків з оплати праці в умовах використання сучасних інформаційних систем.

**Об'єктом дослідження** є господарські операції, пов'язані з розрахунками по оплаті праці в умовах використання сучасних інформаційних технологій в Золотниківській комунальній районній лікарні.

**Предмет дослідження** – сукупність теоретичних і організаційних засад бухгалтерського обліку, звітності та економічного аналізу розрахунків з оплати праці в контексті використання сучасних інформаційних технологій.

**Методи дослідження.** Теоретичною й методологічною базою дипломної роботи стали загальновизнані наукові положення фундаментальної, загальнонаукової теорії пізнання досліджуваних явищ і процесів. Зокрема, дослідження обліково-аналітичної та соціально-економічної сутності праці здійснено за допомогою діалектичного, історичного і системного методів. У дослідженні організації обліку й аналізу праці та її оплати на базі сучасних інформаційних технологій застосовано методи порівняння, аналізу й синтезу, індукції та дедукції.

Інформаційною базою дипломної роботи є наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених і спеціалістів з питань оплати праці, положення економічної теорії, економічні закони, закономірності розвитку установ державного сектору економіки, законодавчі акти Верховної Ради України, укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України, інформаційні матеріали та публікації, матеріали статистичної звітності підприємств.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що вони формують теоретико-методологічну базу для дослідження і практичного розв'язання проблем удосконалення обліку й аналізу праці та її оплати за допомогою використання сучасних інформаційних технологій.

**Структура та обсяг дипломної роботи.** Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел з 92

найменувань. Зміст роботи викладено на 124 сторінках, включаючи 16 таблиці, 22 рисунки.

## РОЗДІЛ I

### ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

#### **1.1. Праця як соціально–економічна та обліково–аналітична категорія.**

Праця людини та її оплата завжди були актуальною темою для досліджень, адже тільки завдяки праці людина фізично та духовно розвивається, задовольняються її матеріальні та духовні потреби, виробляються різноманітні блага, відбувається науково-технічний прогрес. Поняття праці є багатовимірним і тому досліджується в різних аспектах: економічному, фізичному, соціальному, культурному, філософському, біологічному та ін.

Важливим і необхідним є дослідження праці з точки зору бухгалтерського обліку та аналізу, що обумовлено багатьма причинами. По-перше, праця в бухгалтерському обліку також виступає багатовимірною категорією, і, наприклад, на відміну від філософського чи культурного погляду, відображається конкретними цифрами та показниками. По-друге, однією з вимірних категорій праці в обліку виступає оплата праці, яка для будь-якої людини є основним найважливішим засобом для існування, і саме від рівня оплати праці буде залежати добробут кожного індивідуума. Таким чином, виражаючи працю розрахунковими величинами та конкретними показниками бухгалтерський облік сприяє встановленню оптимального балансу між працею та її оплатою. Ще однією важливою причиною дослідження праці та її оплати є їх суттєва економічно-соціальна роль, завдяки чому визначається місце та значення людини у суспільстві. Отже, вивчення праці та її оплати як соціально-економічної категорії з точки зору бухгалтерського обліку та економічного аналізу є надзвичайно важливим завданням.

Проблемі праці та її оплати присвячено багато робіт визначних вчених та економістів. Існують школи, кожна з яких має свій підхід до висвітлення та пояснення цих понять. Проте в переважній більшості, вчені розглядають

питання праці або з політекономічної, або із соціально-економічної точок зору. У той же час праці як обліковій категорії приділяється мало уваги, хоча це дуже актуальне питання, особливо на практиці, враховуючи складний період становлення ринкових відносин та інтеграції нашої країни у світове співтовариство. Таким чином, у даному дослідженні головний акцент буде робитися на працю як обліково–аналітичну категорію.

На нашу думку, зазначену проблему доцільно, насамперед, дослідити в історичному аспекті. Необхідно показати як формувалася та розвивалася наукова думка про працю протягом останніх століть. Зрозуміло, що питання обліку праці виникло з того часу, коли людина навчилася прогнозувати, яка кількість продукту необхідна їй для виживання на певний час. З розвитком засобів та предметів праці, виникненням нових видів товарного (а потім і товарно-грошового) обміну між людьми, розвивався й облік праці. Відомо, що перші спроби ведення обліку праці та її оплати були зафіксовані у древньому Єгипті та Вавилоні. Для виплати працівникам зароблених грошей там вперше були створені аналоги сучасних платіжних відомостей. Перші спроби описати деяку систему праці намагався зробити грецький філософ Ксенофонт у своєму трактаті “Економікас”. Ця система описувала найкращі методи експлуатації рабів: використання різних матеріальних та моральних стимулів для поліпшення їх праці [50, с.23].

Безперечно, дуже сильний поштовх до вивчення проблем праці дав розвиток економічних шкіл у 18-ому столітті. Фундатор класичної школи Адам Сміт стверджував, що праця є джерелом будь-якого багатства, він розглядає працю у якості основної економічної категорії. Одним із постулатів його теорії є те, що праця (а саме її економія, або продуктивність) виступає мірилом для визначення вартості та ціни товару [61, с.202]. Ця теорія згодом дістала назву трудової теорії вартості. Цікавими також є його думки і щодо оплати праці. Адам Сміт вважав, що заробітна плата встановлюється із законом попиту та пропозиції, згідно якого робітники йшли б працювати в ті сфери діяльності, де вони більш потрібні і де більш високі рівні зарплат, а там, де кількість



робітників перевищує оптимальну, рівень зарплат буде знижуватися, що і буде причиною міграції робітників [78, с.45-59]. Основним висновком із цієї теорії є відкриття впливу такого важливого фактору, як попит та пропозиція на визначені професії у визначений період часу на визначеній території, а також на оплату праці. На нашу думку, безперечно, цей фактор має один із найбільших впливів на розмір оплати праці, проте він не є визначальним, оскільки крім нього є й інші важливі фактори: вплив держави (встановлення мінімальної заробітної плати), вплив профспілок; супротив працівників, які не бажають змінювати професію чи місце проживання.

Не менш відомим вченим класичної школи, який приділяв велику увагу дослідженню питань праці та її оплати, був Давід Рікардо. На відміну від Адама Сміта, він вважав, що в основі визначення вартості товару лежить не економія праці, а витрати праці. Щодо вивчення оплати праці, то потрібно відмітити його «залізний закон» про заробітну плату [26, с.239]. Основна ідея цього закону полягала у регулюванні рівня оплати праці за допомогою визначення рівня прожиткового мінімуму. Давід Рікардо вважав, що якщо заробітна плата перевищуватиме рівень прожиткового мінімуму, то це призведе до збільшення кількості населення. При цьому кількість робітників на одне робоче місце збільшиться, наслідком чого буде зменшення рівня оплати праці [88, с.95]. Таким чином, Рікардо розкрив ще один фактор, який впливає на величину оплати праці, а саме рівень прожиткового мінімуму. Сьогодні цей фактор також відіграє важливу роль, і саме від рівня прожиткового мінімуму залежать розміри оподаткування заробітної плати деякими видами податків та внесків. Автор дотримується думки, що в ідеальному випадку мінімальна заробітна плата, яка встановлюється законодавчо, повинна дорівнювати прожитковому мінімуму, а саме це є точка рівноваги згідно “залізного” закону Рікардо.

Джон Стюарт Міль від теорії економії праці переходить до теорії витрат виробництва. Тобто для визначення ціни товару він розробляє теорію, яку можна й нині використовувати для визначення собівартості товару. Відносно оплати праці ним була сформульована теорія фонду заробітної плати. Згідно

неї, для кожної країни існує обмежений фонд для оплати праці, який розподіляється між всіма працюючими. Збільшення розмірів оплати праці для працівників якої-небудь галузі можливе тільки за рахунок зменшення рівня заробітної плати працівників інших галузей. Збільшення фонду оплати праці країни може відбуватися тільки при збільшенні капіталу або при зменшенні кількості працівників. Отже, розмір оплати праці в окремо взятій країні залежить від капіталу, який виділяється на оплату праці та має бути розподілений між всіма працівниками [58, с.41-65]. Ознаки цієї теорії можна було спостерігати в колишньому СРСР, де заробітна плата кожного працівника вважалася його часткою у національному доході. Таким чином, Джон Стюарт Міль встановив залежність оплати праці від рівня багатства (національного доходу) країни, а також встановив міжгалузеву залежність величини оплати праці. Відзначимо, що оскільки оплата праці є тільки частиною національного доходу, то не можна стверджувати про її пропорційну залежність від багатства. Прикладом цього можуть бути багато країн, наприклад, Венесуела, Росія, деякі арабські країни. Внаслідок експорту нафти ці країни мають значний національний дохід, у той час як рівень оплати праці в них низький. Не можна також однозначно стверджувати про залежність оплати праці від кількості зайнятих працівників у різних галузях. На думку автора, поки що не існує різких стрибкоподібних змін зайнятості в різних галузях, тому вплив цього фактора є також незначним.

Великий внесок у розвиток думок про працю та її оплату вніс Карл Маркс. Він дав визначення праці, розкрив її подвійну природу. Згідно вчення Маркса, “праця – діяльність людини для створення споживчих вартостей, присвоєння даного природою для людських потреб, всезагальна умова обміну речовини між людиною та природою” [32, с.51]. Карл Маркс розділив працю на абстрактну та конкретну. Він вважав, що конкретна праця є безпосередньою діяльністю, разом із природою створює споживчу вартість. Термін “абстрактна праця” Маркс вводить як міру вартості для обміну товарів [55, с.51-57]. Також Маркс ввів поняття “робоча сила” і стверджував, що праця не може бути товаром (що

взято за основу у Сміта та Рікардо) і вона не має вартості. Товаром є “робоча сила”, що має здатність до праці, а оплата праці є в якості ціни цього товару грошовим вираженням вартості [54, с.4-23]. Працівник отримує плату не за свою працю, а за робочу силу. Економічна природа заробітної плати виявляється не тільки у процесі відтворювання робочої сили, а й у забезпеченні матеріальних та духовних потреб людини. Маркс, встановив, що розмір оплати праці зводиться не тільки до забезпечення фізіологічних потреб, а й залежить від економічного, соціального, культурного рівня розвитку суспільства; від продуктивності та інтенсивності праці, його складності та ринкової кон'юнктури (попиту та пропозиції) [81]. Безперечно, К. Маркс визначив на той час багато факторів, від яких залежить оплата праці.

У той же час сьогодні серед вчених-економістів існує неоднозначне відношення до його теорії розмежування понять праці та робочої сили. Деякі вважають, що робоча сила не може бути товаром, через те, що є власністю працівника. Інші стверджують, що робоча сила є суспільною власністю, тому що праця - головний стимулятор життя людини. Ще одна група вчених вважає робочу силу як індивідуальною, так і суспільною власністю. Індивідуальною в частині придбання трудових навичок, суспільною в частині формування робочих місць, організації підготовки кадрів та контролю праці, вимоги до професій та кваліфікації. На думку автора, останній підхід до визначення робочої сили є найбільш правильний, адже він враховує всю багатовимірність поняття “робоча сила”.

Проте в середині 19-ого століття класична школа політекономії не змогла вирішити багатьох економічних проблем. Слабким її місцем було те, що більшість проблем вона намагалася вирішувати з позиції виробника, а суб'єкт-споживач був представлений фрагментарно або зовсім не розглядався. Тому в кінці 19-ого століття була створена нова економічна школа, яка дістала назву маржинальна або гранична. При цьому послідовники класичної школи розглядали вартість товару як еквівалент праці. Представники маржиналістської школи розглядали вартість товару з точки зору корисності

цього товару для споживача. Класична наука використовувала у своїх дослідженнях середні величини, а маржиналісти прийшли до висновків, що суттєві економічні закони відображають не середні, а граничні величини. Виходячи з цього, була створена теорія маржинальної (граничної) продуктивності. Її основний тезис полягає в тому, що підприємець буде наймати працівників до тих пір, поки вартість продукції, створеної останнім працівником буде перебивати витрати на заробітну плату цього працівника [35, с.156]. Тобто, існує така гранична кількість одиниць робочої сили, збільшення якої веде тільки до зменшення кількості випуску продукції.

Ця теорія була дуже важливим кроком у розвитку наукової думки про працю та її оплату. Нині її можна використовувати для визначення оптимальної чисельності працівників, а також витрат на оплату їх праці. Зазначимо, що відомий американський маржиналіст Джон Бейтс Кларк встановив ще один фактор, який впливає на розмір оплати праці. Цим фактором є технічний прогрес. Він приводить до підвищення продуктивності праці, що у свою чергу згідно теорії граничної продуктивності є причиною підвищення розміру оплати праці [35, с.160]. Поява вчення маржиналістів була обумовлена насамперед значним технічним прогресом у кінці 19-ого – першій половині 20-ого століття. Продуктивність праці сьогодні є один із головних факторів, що впливають на рівень оплати праці.

В 20-ому столітті з'явився новий напрямок у розвитку економічної думки під назвою інституціоналізм. При цьому економіка розглядається як відкрита еволюційна система, яка може змінюватися під впливом різних середовищ: соціального, культурного, політичного, природного [28, с.426]. Розглядали інституціоналісти і питання оплати праці. Досить цікавою є теорія переговорів. Згідно неї, існують деякі межі рівня заробітної плати – верхня та нижня. Розмір оплати праці між цими межами залежить від стану підприємця (наскільки швидко йому потрібна робоча сила, яка зайнятість працівників) та стану працівника, який шукає роботу. Підприємець та працівник таким чином ведуть переговори, які і визначають розмір оплати праці. Ця теорія не визначає

безпосередньо величину верхньої та нижньої межі, але вказує фактори, на які потрібно орієнтуватися при цьому. Для верхньої межі цими факторами будуть фінансовий стан підприємства, його конкурентоздатність; для нижньої – здатність працівників протистояти будь-яким спробам знизити рівень їх життя (наприклад, фінансові можливості профспілок). Ця теорія є дуже актуальною сьогодні, але для встановлення оптимального розміру заробітної плати важливо, щоб цією теорією володіли як підприємець, так і працівник.

Щоб завершити огляд теорій праці та її оплати, потрібно описати ще дві теорії, які були сформовані вже в другій половині 20-ого століття, а саме теорія споживчої спроможності та принцип однакової винагороди.

Головним тезисом теорії споживчої спроможності є така: підвищення оплати праці працівників супроводжується збільшенням виробництва та споживчої спроможності цих працівників. Недоліком цієї теорії є помилковість у відношенні країн, економіка яких залежить від іноземного капіталу. В цьому випадку підвищення заробітної плати збільшує попит на іноземні товари та збільшує ціни на експортну продукцію. І якщо підвищення попиту не приведе до збільшення об'ємів виробництва, то наслідком такої економічної політики може бути послаблення конкурентоспроможності країни на світовому ринку. Особливо таке підвищення оплати праці може мати важкі наслідки для країн із дефіцитним платіжним балансом [49, с.15].

У результаті проведеного нами ретроспективного аналізу встановлено, що теоретико-методологічні положення праці та її оплати набули подальшого активного розвитку у другій половині ХХ-ого столітті у зв'язку з введенням у наукову практику нових економічних категорій: людський капітал, трудові ресурси, мотивація праці, тощо. Це сприяло розширенню економічної сутності праці, тому доцільно розглянути розвиток наукової думки стосовно вказаних вище категорій.

Розвиток теорії людського капіталу обумовлений надзвичайно важливою роллю даного капіталу. Так, було виявлено, що вкладення в людський капітал дає більший економічний ефект, ніж у фінансовий або фізичний капітал [63].

Авторами цієї теорії стали Т. Шульц, Г. Беккер і Дж. Мінцер. Т. Шульц одним із перших дослідив основні проблеми теорії людського капіталу й обґрунтував тезу, що якщо освіта впливає на виробництво, то вона є однією з форм капіталу. Людським капіталом вона є тому, що належить людині, а капіталом, тому що є джерелом майбутніх прибутків [92]. Г. Беккер вказав на те, що великі витрати на підготовку спеціалістів, соціальні програми для збереження та відновлення кадрів дадуть у майбутньому такі ж прибутки, як і інвестиції на придбання нового обладнання й технологій [3]. Аналогічної думки дотримуються К.Р.Макконнелл і С.Л.Брю, які вважають, що інвестиції у людський капітал є будь-якими діями, спрямованими на підвищення кваліфікації та навичок працівника [51, с.171]. Вагомий внесок у дослідження людського капіталу вніс Дж. Кендрік, який класифікував інвестиції за речовою й не речовою ознакою, втіленою в людях [33]. Потрібно також відзначити роботи російських вчених Р.І. Капелюшнікова, який проаналізував існуючі теорії людського капіталу і виділив їх негативні та позитивні сторони та В.Є. Харченко, яка досліджувала проблеми накопичення та використання людського капіталу [30, 158]. Людський капітал досліджували і вітчизняні вчені, зокрема Н.В. Голікова досліджувала людський капітал як фактор зростання економіки, О.А. Грішнова висвітлила теоретико-методологічні основи поетапного формування людського капіталу, у тому числі в системі освіти та професійної підготовки [38, 5]. Вважаємо, що дослідження людського капіталу є дуже важливим у контексті появи нових наукомістких технологій, а відповідно і працювати з ними мають підготовлені спеціалісти. Основною тенденцією XXI-ого століття є необхідність у професіоналах у кожній галузі, а тому потрібно готувати кадри заздалегідь – тобто робити вкладення у людський капітал.

На думку автора, поняття трудові ресурси є більш вузьким, ніж людський капітал, а тому більш практичним. Більшість сучасних науковців визначають трудові ресурси як працездатну частину населення, яка володіє фізичними та інтелектуальними можливостями і здатна виробляти матеріальні блага [19, с.24]. Дослідження трудових ресурсів є особливо важливим у практичному

аспекті, адже це поняття можна виразити за допомогою планово-розрахункових показників. Трудові ресурси є також мірою трудового потенціалу – інтегральної характеристики кількості, якості та сукупної здатності до праці. Розрахунок трудового потенціалу використовується як інструмент для вивчення трудових ресурсів. Зазначимо, що нині більш загальноживаним є поняття робоча сила, а не трудові ресурси, хоча багато досліджень оперують поняттям трудових ресурсів. У той же час у розвинутих країнах Західної Європи вживається термін активно зайняте населення. Дослідженням трудових ресурсів присвятили свої праці такі вітчизняні вчені, як О.І. Чалий та А.В. Лобза; їх використання в сільському господарстві досліджував В.І. Лишиленко [86, 90]. Дослідженнями трудових ресурсів окремих регіонів займалися Г.І. Купалова та А.Б. Клиновський, А.Ф. Мартинов і В.В. Трубочанин [43, 56].

Ефективне функціонування людського капіталу потребує забезпечення належної мотивації праці. Теорію мотивації праці в 1940 р. запропонував А. Маслоу. Згідно його теорії через людські потреби (які можна згрупувати та класифікувати) можна впливати на мотивацію людини до трудової діяльності [57]. Загалом виділяють дві теорії у сфері мотивації трудової діяльності: теорія очікування й теорія справедливості. Згідно першої теорії (автор Т. Врум) виділяється три основних елементи: очікування, валентність і інструментальність. Стверджується, якщо значення цих трьох факторів є малим, то й мотивація працівника буде малою, для ефективної мотивації потрібно встановити чітке співвідношення між результатами праці та винагородою за них. Розроблена Д. Адамсом теорія справедливості базується на тому, що людина суб'єктивно порівнює затрачені зусилля та винагороду з таким ж співвідношенням інших людей, що виконують таку ж роботу. Тобто на підприємстві завжди повинні слідкувати за тим, щоб працівники отримували справедливу винагороду за свою працю [31, с.80].

Цікавою є також концепція Д. Макгрегора, що базується на двох теоріях, умовно названих Х і У. Згідно теорії Х, яка отримала назву статичної стратегії управління, люди не люблять працювати й намагаються уникати праці. Через

це їх необхідно заставляти, контролювати та погрожувати їм покаранням для того, щоб вони старанно працювали для досягнення підприємством певних результатів. У той же час теорія Y базується на тому, що загроза покарання та постійний контроль не є головними засобами мотивації праці людей. Людина сама себе контролює, якщо вона впевнена у справедливій винагороді за свою працю. Перша теорія відображає авторитарний стиль управління, друга - демократичний [11].

На нашу думку, найкращий підхід щодо розкриття мотивації праці, дає комбінована теорія Д. Оучі, згідно якої працівники відповідають за свою працю, але їх потрібно підтримувати та заохочувати. Слід також вказати на дослідження інших вчених А. Леонтьєв та Д. Віготського, які працювали над визначенням мотивів трудової діяльності, типологією індивідумів, тощо [45, 64]. Більшість із них виділяють в основному три мотиваційні типи працівника. Для першого типу головним мотиваційним фактором є розмір зарплати, для другого – важливість праці, третій – комплексний, для кого характерний баланс попередніх двох типів.

Серед вітчизняних вчених, які досліджували мотивацію праці, потрібно відзначити праці О.А. Бугуцького, Г.І. Купалової, В.П. Нестерчука, Л.П. Червінської [4, 62, 87]. Багато вітчизняних вчених розглядали мотивацію праці в окремих галузях: О.А. Гніденко – в сільському господарстві, Н.Д. Дарченко – на машинобудівних підприємствах, Л.М. Самосьонок – у громадському харчуванні [21, 90, 5]. Питання мотивації праці є дуже актуальним і важливим особливо в умовах становлення нових ринкових відносин в Україні, тому потребує всебічного дослідження.

Крім описаних вище економічних категорій на розвиток наукової думки про працю вплинули зміни бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту. Потрібно відмітити, що дослідженням праці як обліково-аналітичної категорії займалося мале коло дослідників. Серед них доцільно звернути увагу на роботи Т.Г. Мельник, яка пов'язала поняття праці та заробітної плати, подала своє бачення розбіжностей між оплатою праці та заробітною платою [91]. Проте проблема



характеристики праці як обліково-аналітичної категорії залишається не до кінця вивченою. При цьому важливо виділити ті ознаки, які надають праці нового змісту і характеризують працю як обліково-аналітичну категорію.

Передумовою набуття працею ознак обліково-аналітичної категорії стала підпорядкованість її практичним потребам підприємства й працівників. Слід зазначити, що з точки зору економічної теорії визначення праці не зазнало істотних змін із того часу, коли його дав К. Маркс. Тим часом необхідність точного розрахунку співвідношення між працею (прикладені зусилля працівника) та її оплатою (винагорода за працю), аналіз для знаходження резервів по його покращенню, контроль та аудит за достовірністю та справедливістю, надає праці нового змісту. На нашу думку, головними ознаками, які характеризують розрахунок оплати праці з точки зору організації обліку, є:

- мобільність;
- регламентованість;
- терміновість;
- плановість;
- достовірність.

Мобільність визначає постійну модифікацію обліку оплати праці під впливом різних факторів, наприклад, зміни законодавства. Отже, згідно цієї ознаки порядок розрахунку оплати праці, її розмір, системи оплати праці постійно змінюються, прогресують разом із розвитком наукової думки. У той же час, ознака регламентованості підпорядковує облік оплати праці конкретним законам, правилам, нормативам, а тому стабілізує його на деякий період. Терміновість встановлює певні строки щодо розрахунку оплати праці, виплати заробітної плати, подання звітності по праці та її оплаті. Плановість у першу чергу стосується аналізу праці та її оплати, передбачає порівняння планових та фактичних показників, виявлення невикористаних резервів для ефективного використання фонду оплати праці підприємства, підвищення продуктивності праці. Ознака достовірності передбачає постійний контроль за обліковими та

аналітичними розрахунками оплати праці. Кожна з цих ознак детальніше характеризує поняття праці серед інших соціально-економічних категорій, надає їй нового змісту і розкриває особливості її як обліково-аналітичної категорії.

Як було зазначено вище, в обліку розглядається не просто праця, а співвідношення між нею та оплатою, тому необхідно виділити соціально-економічні характеристики розрахунку оплати праці. На думку автора, їх доцільно розглядати окремо для працівника (продуктивність праці; рівень професійної підготовки та сімейний стан працівника; наявність пільг) і окремо для середовища (умови праці; вид діяльності підприємства (галузь); чинне законодавство про заробітну плату). Визначення таких характеристик підтверджують і відповідні положення Закону України “Про оплату праці” від 24.03.1995р., якими визначаються економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників. При цьому називається поняття заробітної плати, а не оплати праці. В законі вказано, що заробітна плата залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства [75]. Отже, вказані вище фактори впливу на оплату праці тотожні тим, які вказуються в законі. Проте, оскільки в дипломній роботі розглядається питання оплати праці в більш загальному контексті, а саме в контексті співвідношення між працею та її оплатою, то й кількість факторів впливу значно більша.

Потрібно також відмітити, що праця в обліку є розрахунковою величиною, тому значний вплив на її визначення як обліково-аналітичної категорії здійснюють засоби за допомогою яких вона обчислюється, насамперед, інформаційні комп’ютерні системи. Ці технології надають праці та її оплаті обліково-аналітичних ознак, адже змінюються способи її розрахунку; організаційні основи реєстрації, обробки та збереження даних про працю та її оплату. За останні 20 років цей фактор є одним з основних, що визначає працю як обліково-аналітичну категорію. Завдяки тому що динаміка розвитку

інформаційних технологій є зростаючою, то можна очікувати і постійне розширення поняття праці.

Отже, праця, як обліково-аналітична категорія, у зв'язку з розвитком бухгалтерського обліку та аналізу набула додаткового соціально-економічного змісту, про що свідчать характерні ознаки, які слід враховувати у процесі її розрахунку, обліку, аналізу та контролю. Розвиток інформаційних технологій здійснює значний вплив на облік та аналіз праці та її оплати, що приводить до еволюції та розвитку наукової думки про працю.

## **1.2. Особливості організації обліку та аналізу розрахунків з оплати праці в умовах використання сучасних інформаційних технологій.**

Сучасний рівень розвитку економіки характеризується комп'ютеризацією всіх сфер господарювання – принципово новим підходом до вирішення задач обліку, аналізу, контролю й управління, що полягає у застосуванні автоматизованих систем управління, електронно-обчислювальних машин та автоматизованих робочих місць. Застосування комп'ютерної техніки вносить значні зміни в організацію бухгалтерського обліку праці та її оплати, які зумовлені вдосконаленням способів обробки первинних облікових даних, структури облікових реєстрів, методів отримання звітної інформації. На зміну організації обліку та аналізу розрахунків з оплати праці впливають багато факторів. Відомо, що сучасні програмно-апаратні комп'ютерні системи, як правило, побудовані на принципах розподіленої обробки даних. Завдяки програмно реалізованому механізму, що дозволяє працювати з однією базою даних одночасно різним користувачам з'явилась можливість одночасно працювати з одним обліковим реєстром не одному, а декільком бухгалтерам. Застосування інформаційних систем дозволяє вирішити також проблему деталізації аналітичного обліку. Якщо при застосуванні паперових форм збільшення рівнів деталізації аналітичного обліку та переліку об'єктів аналітики вимагає збільшення кількості працівників обліково-аналітичної

служби, то при застосуванні комп'ютерної техніки можна ефективно вести аналітичний облік із будь-яким рівнем деталізації та широкою номенклатурою аналітичних об'єктів. При ручному веденні обліку та аналізу розрахунків з оплати праці отримання звітної інформації, накопиченої в облікових регістрах, потребує великих затрат трудових і часових ресурсів та завжди пов'язано з помилками. При застосуванні комп'ютерних технологій ці операції виконуються без участі людини і тому можливість помилки за рахунок людського фактора виключається. Наведені вище приклади свідчать про перевагу організації обліку та аналізу розрахунків з оплати праці із застосуванням інформаційних технологій над ручною організацією. Тому, актуальним постало питання про визначення головних особливостей, які виникають при застосуванні в обліку розрахунків з оплати праці різних автоматизованих систем. Актуальним також є питання щодо дослідження факторів, через які виникають такі особливості, в окремо визначених випадках організації обліку та аналізу розрахунків з оплати праці.

Отже, метою дослідження в даному питанні є визначення особливостей організації обліку та аналізу, які виникають при застосуванні сучасних інформаційних технологій. Для цього були поставлені і вирішені такі завдання: визначено основні фактори, під впливом яких на організацію обліку та аналізу розрахунків з оплати праці виникають особливості; порівняння дії даних факторів в умовах різного типу організації розрахунків з оплати праці.

В результаті дослідження встановлено, що за ступенем впливу на організаційну структуру підприємства та бухгалтерії можна виділити два підходи. Перший ґрунтується на адаптації інформаційної технології до організаційної структури підприємства та бухгалтерії. Комп'ютерна система бухгалтерського обліку пристосовується до організаційної структури в її існуючому вигляді і відбувається локальна модернізація сформованих методів роботи. Такий спосіб впровадження нової інформаційної технології орієнтований на діючу організаційну структуру управління. При цьому ступінь

ризиком від впровадження цієї технології зводиться до мінімуму, оскільки витрати незначні, а організаційна структура залишається без змін.

На нашу думку, другий підхід є значно ефективніший для впровадження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку. Він передбачає раціоналізацію організаційної структури підприємства й бухгалтерії. Організаційна структура оптимізується таким чином, щоб впровадження інформаційної технології дало найбільший ефект. Це досягається за рахунок максимального розвитку технічних комунікацій і розробки нових організаційних взаємозв'язків, створення яких раніше було неможливим. Керівництво підприємства повинно зважати на досить високі фінансові затрати і бути впевненим у доцільності та виправданості вибору такого підходу.

Отже, вибір підходу щодо впровадження обліково-аналітичної системи залежить від ряду вихідних умов, які визначають найбільш раціональну організацію обліку та аналізу розрахунків з оплати праці на підприємстві. Таким чином, для вибору підходу до автоматизації розрахунків з оплати праці потрібно насамперед визначити та дати оцінку основним факторам впливу на організацію обліку та аналізу праці та її оплати. На наш погляд, найбільш важливими серед факторів є такі:

- форма оплати праці;
- розмір та організаційна структура підприємства;
- схема документообігу;
- рівень кваліфікації бухгалтерів;
- специфіка обліку;
- технічне та програмне забезпечення;
- організація архіву бухгалтерських документів;
- безпека облікової інформації.

Для виявлення особливостей доцільно розглянути дію кожного фактору окремо і встановити особливості організації обліку та аналізу розрахунків з оплати праці в умовах використання сучасних інформаційних технологій, які

виникають на підприємстві під їх впливом. Для цього порівнюємо організацію обліку та аналізу розрахунків з оплати праці за таких умов:

- розрахунки проводяться без використання комп'ютерних систем (ручна організація обліку та аналізу);
- для розрахунків частково використовуються комп'ютерні системи (напівавтоматизована організація обліку та аналізу);
- на підприємстві функціонує єдиної комп'ютерна система (автоматизована організація обліку та аналізу).

Виходячи з викладеного вище, розглянемо спочатку вплив форми оплати праці на організацію розрахунків. Як відомо, існують дві основні форми оплати праці: відрядна та погодинна, крім того можуть використовуватися схеми посадових окладів. Для відрядної форми оплати праці характерний зв'язок між розміром винагороди працівника та кількості виготовленої робітником продукції чи виконаних послуг. Погодинна форма оплати праці ґрунтується на врахуванні відпрацьованого часу. Схема посадових окладів застосовується переважно для оплати праці управлінського персоналу, зокрема, службовців, керівників, спеціалістів. При цьому слід зазначити, що сама по собі форма оплати праці не заперечує використання того чи іншого способу організації обліку (ручного, напівавтоматизованого, автоматизованого). Єдиним критерієм вибору повинен стати показник часу на його ведення та точність розрахунків.

Під розміром та організаційною структурою підприємства будемо розуміти кількість працюючих та поділ підприємства на субпідрозділи. Спершу розглянемо особливості організації для великих та малих підприємств. Розмір підприємства в нашому випадку визначається обліковою чисельністю персоналу, адже чим більша кількість працівників зайнята, тим більшу кількість операцій, пов'язаних із розрахунками оплати праці, потрібно проводити.

Особливістю організації для невеликого за розміром підприємства (облікова чисельність менша 100 осіб) є те, що обліком та аналізом оплати праці може займатися один бухгалтер, і у даному випадку для забезпечення

напівавтоматизованого чи автоматизованого способу організації розрахунків достатньо однієї обчислювальної машини (комп'ютера) [10]. При цьому бухгалтер сам визначає умови занесення, обробки та зберігання інформації, і несе повну відповідальність за всі розрахунки.

При автоматизованому способі організації розрахунків на малому підприємстві важливою особливістю є ведення всіх операцій (не тільки по розрахунку оплати праці) в одній інформаційній базі. Тільки тоді можна швидко отримати різні види фінансової звітності, адже не потрібно витратити час на зведення інформації з оплати праці з даними з інших ділянок обліку. Також відбувається досить легкий обмін інформацією між різними ділянками обліку підприємства. При ручному способі організації обліку описані вище переваги відсутні, що збільшує часові затрати та кількість помилок для обліку та аналізу розрахунків з оплати праці.

У випадку якщо облікова чисельність працівників лежить у межах від 100 до 1000 осіб, то обліком та аналізом розрахунків з оплати праці може займатися декілька бухгалтерів. Напівавтоматизований спосіб організації обліку передбачає поділ кількості працівників між усіма бухгалтерами, кожний з яких веде окремо облік на своєму комп'ютері відокремлено від інших бухгалтерів. Один із бухгалтерів або старший бухгалтер на підставі інформації, яку йому надає кожний з бухгалтерів згідно розрахунку своєї частини працівників, узагальнює та підсумовує інформацію для отримання загальної звітності. Схема такої організації обліку та аналізу розрахунків з оплати праці наведена на рис.1.1.

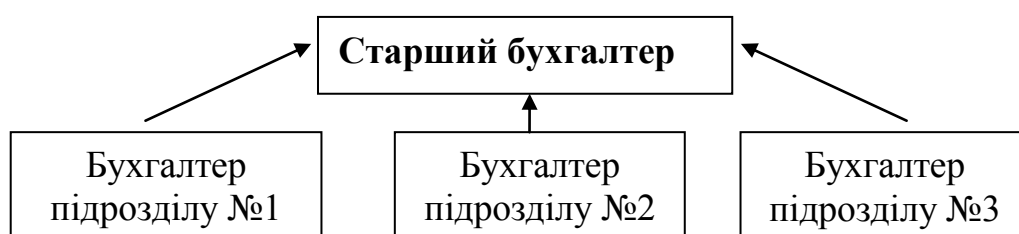


Рис. 1.1. Схема організації обліку розрахунків з оплати праці для середнього за розміром підприємства державного сектору економіки.

Головною особливістю та одночасно недоліком такої організації обліку є те, що кожен бухгалтер веде облік розрахунків по своїй частині працівників у відокремленій комп'ютерній базі. А тому існує загроза, що в однакових розрахункових ситуаціях бухгалтери можуть отримати різні результати. Наприклад, один бухгалтер модифікував свою систему у зв'язку із змінами у законодавстві, системі, а інший - ні. Для виправлення таких випадків можна використовувати декілька методів.

Перший з цих методів передбачає створення постійного перехресного контролю. Нехай на підприємстві по обліку та аналізу праці працює 4 бухгалтери. В перший тиждень бухгалтер 1 перевіряє бухгалтера 2, бухгалтер 2 – бухгалтера 3 і т.д. Таким чином, завдяки такому контролю, кількість помилок та неспівпадань у розрахунках буде зменшуватися. Головним недоліком такої перевірки є додатково витрачений час на неї. Для реалізації другого методу необхідно організувати проведення розрахунків усіх працівників в одній інформаційній базі. Тоді внесення законодавчих змін впливатиме на розрахунки всіх бухгалтерів одночасно і не потрібно буде ніяких додаткових часових витрат на контроль, описаний вище.

Подана вище схема є оптимальною для організації обліку та аналізу підприємств із кількома підрозділами. Кожна філія підприємства веде облік та аналіз розрахунків з оплати праці окремо від інших, а інформацію для загальної звітності пересилає для мобільності за допомогою сучасних систем зв'язку в центральний офіс. Оскільки така структурна схема організована через поділ загальної кількості працівників на підрозділи (сектори), назвемо її умовно секторною. Це і є особливістю організації обліку для таких підприємств.

Відмінною характерною рисою підприємств із загальною чисельністю більше 1000 чоловік є те, що обліком та аналізом розрахунків з оплати праці займається цілий відділ. Схема організації обліку оплати праці базується на описаній вище секторній, але з деякими особливостями. Ці особливості пов'язані із зростанням кількості специфічних видів розрахунків оплати праці через велику кількість працівників. Наприклад, зростає кількість аліментних



виплат, позик, штрафів, розрахунків, які пов'язані безпосередньо з видом діяльності даного підприємства. У цьому разі логічно закріпити аналіз та контроль таких специфічних розрахунків за деякими бухгалтерами, а якщо облік та аналіз таких розрахунків є досить трудомістким, доцільно визначити бухгалтера, який буде займатиметься тільки ними. Схема такої організації обліку та аналізу розрахунків з оплати праці наведена на рис.1.2.



Рис. 1.2. Схема організації обліку розрахунків з оплати праці для великого за розміром підприємства державного сектору економіки.

Певні особливості має організація обліку та аналізу на підприємствах, які ведуть розрахунки з оплати праці сезонно, або час від часу. При цьому вони є досить трудомісткими і займають багато часу, зокрема, облік та розрахунок путівок на відпочинок для працівників підприємства; облік розрахунків по роботі сезонних працівників. В таких випадках бажано спеціально виділяти бухгалтера, який буде безпосередньо займатися такими розрахунками.

Для зменшення часу обміну інформацією між бухгалтерами всіх ланок потрібно, щоб вся інформація по розрахунках з оплати праці на підприємстві зберігалася в одній інформаційній базі (автоматизований спосіб організації обліку). Тоді внесена одним бухгалтером інформація буде автоматично вносити

зміни у загальну інформаційну базу, і таким чином буде досягтися абсолютна синхронність у занесенні та відображенні інформації. Досягнення такої синхронності у випадку філіальної структури підприємства з підрозділами потребує багато ресурсів і тому для більшості підприємств недоступне. Передача інформації з філій до центру йде з деякою затримкою, яка визначається формою організації такої передачі (через Інтернет, поштою, доставкою через відповідальну особу).

Не менш важливою особливістю є документообіг, який впливає на організацію обліку та аналізу розрахунків з оплати праці кількістю та різноманітністю документів, які проходять через бухгалтера (відділ) по заробітній платі. Коли організація обліку носить ручний характер, велика кількість документів та значний їх різновид може призвести до помилок в облікових регістрах. Через це оперативне отримання інформації з таких документів проблематичне, а тому зменшується ефективність роботи бухгалтерії. При застосуванні напівавтоматизованої організації, коли облік документів ведеться за допомогою інформаційних технологій, які не зовсім для цього призначені (наприклад, програма Microsoft Excel), спостерігатиметься деяка упорядкованість інформації, проте ефективність організації обліку підвищиться не сильно. Так, це стосується обліку лікарняних листів. Відсоток виплати лікарняних залежить від трудового стажу працівника. Якщо ці дві інформаційні структури не пов'язані (документообіг лікарняних знаходиться в одному обліковому регістрі, а аналіз трудового стажу в іншому), то розрахунок буде ускладнений.

У випадку автоматизованого обліку вся інформація про документообіг із первинних паперових носіїв оперативно заноситься бухгалтером (або працівником відділу кадрів) до загальної інформаційної системи, в якій всі облікові регістри взаємопов'язані між собою. Можливість створення в такій системі друкування різноманітних документів у випадку великої кількості бухгалтерів дозволяє отримати єдині стандартні друковані форми, що у випадку напівавтоматизованого обліку є неможливим.

Однією з особливостей організації обліку є підвищені вимоги щодо кваліфікації обліковців, яку умовно можна поділити на дві складові:

1. кваліфікація, яка визначається рівнем бухгалтерської підготовки;
2. кваліфікація, яка визначається рівнем підготовки бухгалтера у сфері інформаційних технологій.

У випадку ручної організації обліку та аналізу праці та її оплати кваліфікація з обліку набуває вирішального значення для того, щоб розрахунки були правильними. Кваліфікація з інформаційних технологій у цьому випадку набуває мінімального значення. Навіть якщо у бухгалтера були вміння та навички роботи з автоматизованими системами бухгалтерського обліку, то через деякий час, у зв'язку з відсутністю практики, він їх може втратити. Напівавтоматизована організація обліку передбачає досить значний рівень у бухгалтера як першої, так і другої складової. Основним недоліком є те, що бухгалтер у більшості випадків працює з непризначеними для обліку розрахунків з оплати праці автоматизованими системами, і тому загалом рівень кваліфікації з інформаційних технологій залишається малим.

Найбільш високого рівня друга складова набуває у випадку автоматизованої організації обліку та аналізу розрахунків з оплати праці. Але через те, що більшість або майже всі розрахунки з оплати праці автоматизовані, робота бухгалтера, особливо у великих бухгалтеріях, зводиться до занесення первинної інформації. Таким чином бухгалтер не займається безпосередньо розрахунками, і це може призвести до зменшення рівня його облікової кваліфікації. Наприклад, автоматизована система передбачає розрахунок податку на доходи фізичних осіб виходячи із суми нарахованої заробітної плати працівника. Бухгалтеру залишається тільки перевірити суму нарахованого податку, але при великій кількості працівників він може зробити це тільки вибірково, або взагалі цього не робити, адже вірність такого розрахунку системою є одним із принципів її побудови.

Специфіка обліку передбачає, що для кожного підприємства, виходячи з виду його виробничо-господарської діяльності, виникають особливості при

організації обліку та аналізу розрахунків з оплати праці. Очевидно, що облік у бюджетних закладах освіти кардинально відрізнятиметься від обліку на підприємстві роздрібною торгівлі. При ручному та напівавтоматизованому веденні обліку та аналізу ця різниця буде відображатися різними обліковими та аналітичними регістрами, формами первинних документів і звітності. Для підприємств, на яких використовуються автоматизовані системи, специфіка їх діяльності буде впливати на вибір програмного забезпечення та побудову цих систем.

Особливістю організації обліку та аналізу розрахунків з оплати праці є залежність від технічного та програмного забезпечення, що дуже актуально для напівавтоматизованої та автоматизованої організації обліку. Для напівавтоматизованого ведення обліку та аналізу розрахунків з оплати праці важливо, щоб у бухгалтерії кожний бухгалтер мав можливість оперативно працювати на комп'ютері. Вибір програмного забезпечення в цьому випадку не має великого значення, адже комп'ютер використовується як допоміжний засіб для проведення розрахунків з оплати праці. У переважній більшості випадків при напівавтоматизованій організації обліку та аналізу комп'ютери використовуються як засоби для збереження інформації, формування простих звітів, друкування різних видів довідок та форм аналітичної звітності. Комп'ютерні технології використовуються на мізерну частину своїх можливостей, але навіть у цьому разі вони дають значний ефект.

Велике значення набуває програмне та технічне забезпечення при автоматизованій організації обліку та аналізу розрахунків з оплати праці. На невеликому підприємстві, де облік розрахунків з оплати праці здійснює один бухгалтер, потрібно забезпечити сучасну та високоефективну комп'ютерну платформу. Програмне забезпечення бажано купувати у спеціалізованих фірм з умовою його постійної адаптації (супроводження) відповідно до змін сучасного законодавства. Умова супроводження необхідна, тому що невеликим підприємствам не вигідно створювати спеціальний підрозділ, який буде займатися внесенням змін в автоматизовану систему обліку. Доцільніше

користуватися послугами найманих працівників, які будуть працювати з автоматизованою системою на підприємстві протягом часу, необхідного для внесення відповідних змін.

Для великого підприємства зі спеціальним відділом бухгалтерії, який займається розрахунками з оплати праці, необхідною умовою для використання єдиної автоматизованої системи є створення локальної мережі. Локальна мережа передбачає можливість з'єднання всіх комп'ютерів між собою. Це дозволяє отримувати оперативну інформацію відразу ж після її занесення в автоматизовану систему даних. Технічне забезпечення повинно вибиратися таким чином, щоб автоматизована система працювала ефективно, надійно та була швидкодіюною. При цьому важко підібрати програмне забезпечення для великих підприємств, бо будь-яке з них має свої особливості, тимчасом як ринок програмних продуктів насичений стандартними програмами. В такому випадку є два варіанти вирішення цієї проблеми:

- заключити довгостроковий контракт із фірмою, що займається розробкою специфічних автоматизованих систем;
- створити спеціальний відділ на підприємстві, який буде відповідати за програмне й технічне забезпечення [73].

Деякі підприємства використовують змішаний варіант: вони наймають працівників на постійній основі, які займаються технічним забезпеченням, а для програмного забезпечення заключають із спеціалізованими фірмами договір на супроводження. Проте як показує практика, для великих підприємств найкраще дотримуватися другого варіанту, тому що автоматизовані системи в такому випадку потребують постійного втручання спеціалістів, зокрема: адаптація системи до змін у законодавстві, постійні пошуки напрямів вдосконалення автоматизованої системи, перманентний контроль за збереженням інформації, створення нових звітних форм для аналізу стану розрахунків в автоматизованій системі, тощо.

У випадку складання договору з фірмою-розробником на супроводження керівництво бухгалтерії підприємства само вирішує, з якою періодичністю буде обслуговуватися автоматизована облікова система.

Особливістю використання автоматизованих систем на підприємстві є те, що на сучасному ринку інформаційних технологій існує багато комп'ютерних програм для обліку та аналізу розрахунків з оплати праці. Вони описані вченими-економістами, які дають свої рекомендації щодо вибору тієї чи іншої програми [40, 14]. Проте, як правило, розглядаються тільки дві основні програми: "1С:Предприятие" і "Парус", як найбільш представлені на ринку інформаційних систем і широко використовуються на підприємствах, організаціях, установах. Тим часом, на ринку автоматизованих облікових систем розрахунків з оплати праці існують й інші, хоча й менш вивчені програми. Детальніше їх функціональні можливості та характеристики буде розглянуто у другому розділі.

Особливістю організації розрахунків з оплати праці є вплив на неї способу ведення архіву документації. При ручній чи напівавтоматизованій організації обліку вся документація зберігається на паперових носіях. На великих підприємствах для цього виділяється спеціальне приміщення, і для отримання архівних даних бухгалтер повинний спеціально відводити час для роботи в архіві. Це є дуже незручно, бо такий спосіб отримання інформації є дуже трудомістким і потребує багато часу. У випадку автоматизованого способу організації обліку розрахунків з оплати праці доступ до інформації, яка активно використовується бухгалтерами для формування довідок та надання інформації ревізійним службам, повинен бути миттєвим. Якщо ж потрібна інформація за минулі періоди, то має бути розроблена спеціальна процедура оперативного доступу до таких даних. Великою перевагою автоматизованого способу організації обліку розрахунків з оплати праці є те, що для зберігання архівної інформації не потрібно спеціального приміщення, адже існування сучасних компактних інформаційних носіїв (CD, DVD – дисків, спеціальних засобів для накопичення інформації та ін.) виключає таку потребу. Важливою особливістю

при створенні архіву документації є формування законодавчої бази для цього. Проте, на думку автора, підготувати таку законодавчу базу досить важко. Це пов'язано насамперед із постійним розвитком технологій збереження електронної інформації. За останні 15 років носії електронної інформації дуже часто змінювалися (дискети, CD-диски, DVD-диски, флеш-пам'ять), а відповідно змінювалися і засоби для роботи з ними. Тому дуже важко розробити стандарти щодо архівації даних, і, на думку автора, у близькому майбутньому ситуація докорінно не зміниться.

Важливою особливістю й одночасно вимогою до організації обліку та аналізу є забезпечення безпеки інформації, що впливає на організацію розрахунків з оплати праці. Безпека інформації полягає в обмеженні доступу до визначеного типу даних і її можна умовно розділити на два види: зовнішня та внутрішня. Зовнішня безпека полягає в тому, що жодна стороння особа не повинна мати доступ до бухгалтерської інформації. Внутрішня безпека полягає в обмеженні доступу до інформації між окремими підрозділами бухгалтерії підприємства. Так, бухгалтер, який веде облік основних засобів, не може мати доступу до інформації по розрахунках з оплати праці, а бухгалтер, який веде облік розрахунків із підзвітними особами, не може мати доступу до інформації по нарахуванню ПДВ. При ручному або напівавтоматизованому способі організації розрахунків вся інформація знаходиться у паперовому вигляді. Зовнішня безпека в даному випадку може бути реалізована тільки через спеціальну охорону приміщення, в якому знаходиться документація.

Організувати внутрішню безпеку можна тільки шляхом надання кожному підрозділу бухгалтерії окремого приміщення. Захистити цю частину документації, що знаходиться на комп'ютерних носіях, дуже важко, бо напівавтоматизований спосіб організації не передбачає надійних методів для захисту інформації. За допомогою автоматизованого способу організації розрахунків існує можливість уникнути всі описані вище недоліки. Більшість комп'ютерних програм для обліку розрахунків з оплати праці передбачає наявність системи "користувач - пароль" для обмеження доступу в програму.

Існує перелік користувачів, які можуть заходити у програму, і для кожного з цих користувачів встановлено пароль, який знає безпосередньо сам користувач. Таким чином організується зовнішня безпека даних.

Внутрішня безпека для різних програм організована по різному. Так, у програмах на базі комп'ютерної платформи "1С: Предприятие 7.7" для визначених груп користувачів створюються спеціальні набори прав, які регламентують доступ до того чи іншого виду інформації. При цьому захист інформації при автоматизованому способі організації розрахунків з оплати праці повністю здійснюється програмними методами і має високий ступінь надійності.

В результаті проведеного дослідження встановлено особливості, які виникають під впливом визначених факторів на організацію обліку розрахунків з оплати праці. Дослідження проводилося для трьох варіантів організації обліку: ручна, напівавтоматизована, застосування єдиної автоматизованої системи. Були розглянуті основні фактори впливу, головним критерієм для вибору яких була універсальність, тобто можливість застосування для будь-якого підприємства. У працях інших науковців не проводився комплексний аналіз впливу ряду факторів на спосіб організації обліку та особливостей, які при цьому виникають, хоча дослідження окремих факторів інколи зустрічаються.

### **1.3. Основні концептуальні підходи до побудови автоматизованої обліково–аналітичної системи розрахунків з оплати праці.**

З метою отримання оперативної та об'єктивної інформації для ефективного управління виробничою та господарською діяльністю, підприємству необхідно створити сучасну бухгалтерську інформаційну систему. В такій системі здійснюється збір, реєстрація даних про внутрігосподарчу діяльність, їх обробка, зберігання, передача користувачам для аналізу та прийняття зважених, обґрунтованих рішень. Бухгалтерія та



управління підприємства при використанні такої системи отримують багато переваг, насамперед можливість оперативно отримувати інформацію для своєчасного прийняття відповідних заходів, аналізувати фінансовий стан підприємства, формувати внутрішню та зовнішню звітність. Створення такої системи на підприємстві є актуальним, але дуже складним завданням, оскільки вирішення його пов'язане з багатьма питаннями, а саме: вибір облікової системи, адаптація її до умов конкретного підприємства та впровадження. Для вирішення цих, а також багатьох інших питань потрібно сформулювати основні підходи до побудови обліково–аналітичної системи розрахунків з оплати праці.

Перед визначенням основних етапів побудови обліково-аналітичної системи розрахунків з оплати праці, доцільно насамперед, виділити й розкрити принципи її побудови. В результаті вивчення, аналізу, критичного осмислення існуючих положень нами вибрані основні з них. Вони адаптовані з урахуванням особливостей розрахунків з оплати праці. Ці принципи враховані при розробці моделі автоматизованої системи для розрахунків з оплати праці в установах державного сектору економіки:

- економічна доцільність;
- надійність;
- системний підхід;
- сумісність;
- гнучкість;
- контроль;
- захист і безпека даних;
- універсальність;
- принцип першої особи;
- безперервний розвиток.

Принцип економічної доцільності полягає в тому, що переваги від нової обліково–аналітичної системи повинні перевищувати витрати на її створення, впровадження та супроводження. Наведемо основні переваги, які можуть бути отримані при побудові системи для розрахунків з оплати праці. По-перше, це

краща упорядкованість обліку – дані щодо розрахунків з оплати праці стають систематизованішими, що дозволяє їх оперативно отримувати. По-друге, інформація може поступати в різних аналітичних розрізах, що підвищує прозорість обліку. Бухгалтери звільняються від рутинних розрахунків і мають можливість направити свої зусилля на аналітичну роботу. При цьому зазначимо, що твердження про головну перевагу при впровадженні обліково–аналітичної системи щодо зменшення штату працівників бухгалтерії є помилковим. Таким чином, економічна доцільність для систем розрахунків з оплати праці в основному може визначатися тільки головним бухгалтером або бухгалтером, який керує відділом заробітної плати. Тільки вони можуть кваліфіковано, аргументовано та авторитетно зробити висновок про економічну доцільність нової обліково-аналітичної системи.

Згідно принципу надійності обліково-аналітична система повинна безперервно забезпечувати інформацією бухгалтерію та персонал підприємства. Отже, у випадку непередбаченого збою повинна бути передбачена можливість швидко відновити роботу системи. Цей принцип важливий для будь–яких обліково–аналітичних систем і забезпечується різними способами: дублюванням самої системи, створенням її архівних копій з можливістю оперативного розгортання, використанням надійного програмного та технічного забезпечення.

Принцип системного підходу при створенні автоматизованої системи розрахунків з оплати праці передбачає однократне введення інформації у базу та багаторазове її використання. Легше всього цього можна досягнути шляхом створення єдиної інформаційної бази. Якщо деякий вид інформації формує не тільки відділ заробітної плати, а й інші відділи, потрібно передбачити такі схеми введення даних, щоб вони не дублювалися. Для багаторазового використання введеної інформації система повинна забезпечити оперативний доступ до архівних даних. Для розрахунків з оплати праці це дуже актуально, адже об'єми інформації значні навіть для невеликих підприємств.

Принцип сумісності потрібно розглядати у двох варіантах:

- сумісність із працівниками підприємства;
- сумісність з існуючим технічним забезпеченням.

Важливою умовою є сумісність створюваної обліково-аналітичної системи з працівниками бухгалтерії. Вони можуть бути не готовими до роботи, якщо не працювали з подібними аналогами систем. Тому потрібно врахувати час на підготовку персоналу. Сумісність системи з наявним технічним забезпеченням визначає, чи потрібно перед її введенням міняти комп'ютерний парк. Деякі вчені ще розглядають сумісність із програмним забезпеченням, але на думку автора, в основі створення автоматизованої системи вже закладено вибір певного програмного забезпечення.

Принцип гнучкості означає можливість зміни обліково-аналітичної системи під дією зовнішніх факторів. Зовнішні фактори можуть бути обумовлені змінами:

- законодавства;
- програмного забезпечення;
- структурою підприємства.

Обліково-аналітична система розрахунків з оплати праці через зміни законодавчої бази повинна мати такі характеристики: зміна плану рахунків; доповнення нових видів утримань та нарахувань; удосконалення, заміна існуючих форм звітів і створення нових; зміна існуючих форм первинних документів та створення нових для заведення первинної інформації; ведення будь-якого аналітичного обліку на рахунках. Якщо система задовольняє вказаним вище вимогам, то вона є гнучка щодо змін у законодавстві.

У створюваній системі також слід передбачити можливість переходу на ефективніше програмне забезпечення. При цьому потрібно заздалегідь врахувати, щоб перехід відбувся з мінімальними затратами. Тому потрібно, щоб програмне забезпечення задовольняло наступні вимоги:

- були розроблені алгоритми зв'язку з іншими програмами;
- фірма-виробник повинна працювати над подальшими версіями вибраної програми;

- фірма–виробник має розробити процедури для переносу інформації зі старої версії у нову.

У випадку зміни структури підприємства, наприклад, появи ще одного відокремленого підрозділу зі своєю бухгалтерією, повинна бути можливість швидкого встановлення та впровадження автоматизованої системи в даному підрозділі. У зв'язку з цим потрібно також врахувати, що облік розрахунків з оплати праці на головному підприємстві та відокремлених підрозділах може відрізнятись. В такому випадку потрібно виділяти модулі програмного забезпечення, які співпадають, та модулі, які характерні для заданого підрозділу, тоді буде легко впровадити спільні модулі, а вже потім розробляти специфічні ділянки обліку.

Під принципом контролю потрібно розуміти закладення в обліково-аналітичній системі розрахунків з оплати праці можливості отримання однієї інформації двома різними способами. Такий підхід дозволяє контролювати вірність кожного способу шляхом порівняння здобутої інформації. В автоматизованій системі розрахунків з оплати праці необхідно застосовувати принцип контролю для одержання всіх важливих агрегатних результатів. Даний принцип неможливо застосувати для контролю первинних даних, тому що можуть виникнути ситуації з дублюванням вхідних інформаційних потоків.

Принцип захисту та безпеки даних полягає в забезпеченні надійності та безпеки інформації в обліково-аналітичній системі розрахунків з оплати праці. Це досягається шляхом дотримання таких вимог:

- авторизований доступ користувачів до інформації.
- розподіл у доступі до функцій та даних для різного виду користувачів.

Наявність у системі журналу, в якому будуть реєструватися всі дії користувачів.

Перша вимога передбачає, що доступ до інформації матимуть лише користувачі, які пройшли авторизацію, тобто яким присвоєне в системі відповідне “ім'я” та пароль. Друга вимога полягає в тому, що набір функцій для головного та звичайного бухгалтера має бути різний. Головний бухгалтер

повинен вносити виправлення в документи інших користувачів і формувати електронні документи для агрегатної фінансової звітності. Бухгалтер, який веде первинний облік розрахунків з оплати праці, вносить первинну інформацію і може складати допоміжні звіти. Журнал реєстрації всіх подій у системі необхідний для контролю та аналізу роботи всіх користувачів. Бувають випадки, коли для контролю особливо важливої інформації створюють спеціальний журнал, в який записуються події, які мали місце тільки з вибраними даними. Це робиться для прискорення аналізу змін, які вносяться користувачами, у вибраній інформації.

Принцип універсальності обліково-аналітичної системи розрахунків з оплати праці був частково розглянутий при аналізі принципу сумісності. Він полягає в тому, що система ділиться на два види модулів програмного забезпечення:

- модулі першого виду обслуговують операції, які часто використовуються (розрахунок податків, нарахувань у фонди соціального страхування, формування типової фінансової та статистичної звітності);

- модулі другого виду використовуються для нестандартних операцій (специфічні ділянки обліку, характерні тільки для даного підприємства).

Такий поділ дозволяє значно скоротити затрати часу на побудову та впровадження нової системи: спочатку вводяться в експлуатацію загальні модулі, а пізніше специфічні. Під час впровадження модулів першого виду користувачі звикають до нової системи та вчаться працювати з нею, тому впровадження специфічних модулів проходить значно легше.

Принцип першої особи означає право прийняття остаточного рішення та порядок відповідальності на різних рівнях керування. Важливо, щоб у створенні автоматизованої системи розрахунків з оплати праці був зацікавлений керівник і саме він приймав всі важливі рішення щодо створення та впровадження системи. Важливо також встановити деякий набір правил, який регламентуватиме спільну роботу відділу заробітної плати та роботу спеціалістів, що займаються створенням та впровадженням системи. Крім

цього, потрібно визначити рівень відповідальності кожного бухгалтера за контроль інформації на своїй ділянці обліку.

Принцип безперервного розвитку полягає в постійному розширенні можливостей та функцій обліково-аналітичної системи розрахунків з оплати праці. Цей принцип був попередньо розглянутий при аналізі принципу гнучкості. Він означає, що новостворювана система повинна бути відкритою функціонально, тобто мати можливість постійно доповнювати її новими функціями. Важливо, щоб таке розширення функціональності було закладене в програмному забезпеченні, на базі якого створюється система. В іншому випадку збільшення функціональності може привести до створення непорядкованості інформації в облікових регістрах системи.

Після переліку та розгляду основних принципів, на базі яких будується обліково-аналітична система розрахунків з оплати праці, сформулюємо основні види такої системи. Їх доцільно згрупувати за двома головними ознаками:

- ступінь охоплення облікових функцій;
- можливість розширення базових функцій системи.

Групування обліково-аналітичних систем показано на рис. 1.3.

Деякі вітчизняні та іноземні вчені групують облікові системи за більшою кількістю ознак. Проте, на думку автора, перераховані вище ознаки є головними, і обліково-аналітичну систему потрібно будувати саме на них. Всі інші ознаки групування є додатковими і користуватися ними потрібно при безпосередньому виборі тієї чи іншої обліково-аналітичної системи.

Для першого варіанта класифікації за ступінню охоплення облікових функцій система розрахунків з оплати праці може розділятися на декілька підсистем. Так, для формування звітності по персоніфікації у пенсійний фонд використовується одна програма, для звітності у податкову інспекцію щодо податку на доходи фізичних осіб – друга програма, для формування платіжних доручень – третя. Всі ці програми розміщуються на окремих комп'ютерах і вирішують різні задачі, що є відчутною перевагою порівняно з іншими системами.

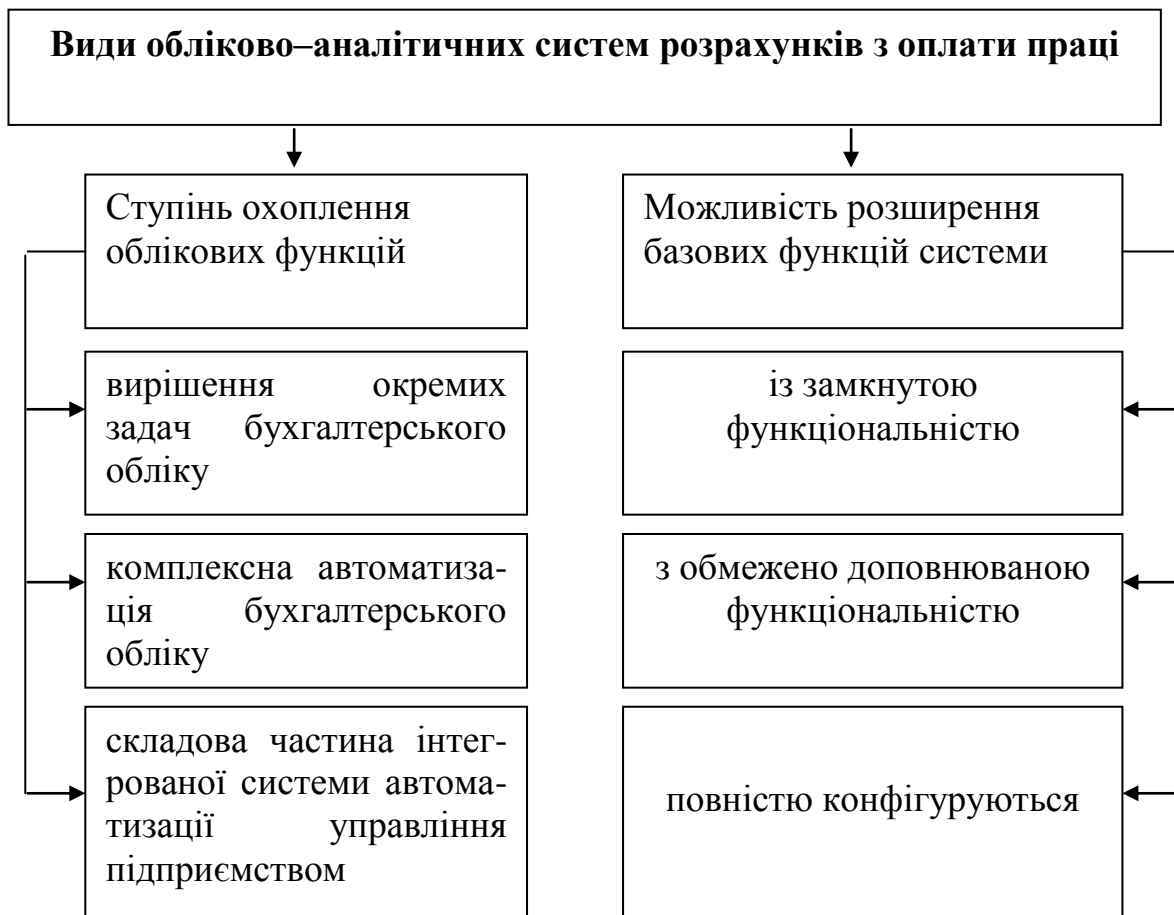


Рис. 1.3. Групування обліково–аналітичних систем розрахунків з оплати праці.

Так, час на встановлення таких програм та затрати на них є мінімальні, іноді навіть не потрібно, щоб комп'ютери були з'єднані між собою у локальну мережу. Ще однією перевагою такого підходу є те, що вимоги до програм є мінімальними і визначаються тільки необхідною функціональністю. Тим часом, такі системи мають і ряд недоліків. Головними з них є дублювання інформації, її узгодженість, зокрема, даних з оплати праці з даними інших ділянок обліку, підготовка кадрів. Проблема дублювання інформації полягає в тому, що в різні програми можуть вноситися одні і ті ж дані. Наслідком цього є неузгодженість інформації, адже бухгалтери можуть вносити в різні програми однакові дані по-різному. Проблема підготовки кадрів полягає в тому, що в бухгалтеріях із певною програмою працює, як правило, один бухгалтер. У випадку його звільнення новому бухгалтеру, який працюватиме на даній ділянці обліку,

потрібен час для оволодіння навичками роботи з даною програмою і тому можливі помилки. Проблема узгодженості даних з оплати праці з даними інших ділянок обліку виникає через розміщення відповідної інформації у різних програмах, що значно ускладнює формування загальної фінансової та статистичної звітності.

Облікові системи комплексної автоматизації розрахунків з оплати праці потенційно здатні вирішувати будь-які задачі обліку праці, але це не означає, що в них із самого початку закладена можливість вирішувати всі задачі. Здебільшого, для вирішення задач конкретного підприємства ці системи потребують додаткової розробки. При створенні такої системи головною проблемою, окрім встановлення технічного та програмного забезпечення, є відпрацювання регламентів колективної роботи всіх працівників відділу бухгалтерії заробітної плати та підрозділів, які також вносять інформацію щодо розрахунків з оплати праці. Такими підрозділами є відділ кадрів, який відстежує потік первинних документів та необхідну для розрахунку зарплати працівника статистичну інформацію, і планово-фінансовий відділ, який контролює кількість ставок для підприємства. Регламенти визначають порядок роботи із загальною інформацією, правила та строки виконання регламентних робіт, операції об'єднання даних. Таке регламентування строків, умов та порядку виконання окремих операцій потрібно тому, що деякі з них можна виконувати тільки у визначеній послідовності. Наприклад, при формуванні відділом заробітної плати звітності щодо виплати нарахованої заробітної плати відділ кадрів не може вносити інформацію щодо зарахування нових працівників. Відділ заробітної плати не може нараховувати зарплату працівникам без визначення планово-фінансовим відділом кількості ставок по посадам для кожного підрозділу на підприємстві. Під час складання звітності у фонди соціального страхування, платіжних відомостей, звітів по видам специфічних розрахунків блокується заведення первинної інформації. Такий перелік регламентних робіт може бути дуже великим і залежить від двох факторів:



- програмного забезпечення, яке використовується для розрахунків з оплати праці;
- функціонального розподілу між працівниками бухгалтерії.

Облікову систему розрахунків з оплати праці як складову частину інтегрованої системи автоматизації управління підприємством потрібно розглядати з двох точок зору:

- використання різних програм;
- створення єдиного інформаційного поля.

При створенні облікової системи розрахунків з оплати праці як складової частини інтегрованої системи автоматизації управління підприємством потрібне відпрацювання ще більшої кількості регламентів, адже кількість підрозділів, для яких потрібна оперативна інформація по обліку та аналізу оплати праці, зростає. Зрозуміло, що чим більше підприємство і чим більше його працівників зайнято в системі управління, тим важча задача скласти регламенти. Значення регламентів для такого варіанта побудови інтегрованої системи дуже велике. Крім того, що регламенти регулюють роботу відділів, вони також мають описувати порядок виконання специфічних операцій, які потрібно проводити у зв'язку із застосуванням різних програмних засобів.

При використанні єдиного інформаційного поля, більшість проблем, які виникають у першому варіанті, зникає. Єдине інформаційне поле передбачає застосування єдиної програми. Проте існує побоювання, що це не завжди можливо технічно. Наприклад, дуже важко налагодити обмін даними в режимі реального масштабу часу та створити єдине інформаційне поле для підприємства з філіями. Потрібно також зважати на те, що створення та впровадження системи комплексної автоматизації – довгий та дорогий процес. Якщо він починається з “нуля”, коли підрозділи не мають досвіду роботи зі спеціалізованим програмним забезпеченням та з комп'ютерною технікою, то результат впровадження такої системи не завжди може бути успішним. Підприємство може бути не готовим до суттєвої перебудови організації та технології функціонування обліку.

Розглянемо основні види автоматизованих систем за можливістю розширення їх базових функцій. Обліково–аналітична система розрахунків з оплати праці під час впровадження повинна бути адаптована до умов та специфіки діяльності підприємства. У процесі експлуатації система також може змінюватися, можуть добавлятися нові функціональні можливості: форми електронних первинних документів, алгоритми розрахунку утримань та нарахувань, звітні форми. Отже, обліково-аналітична система розрахунків з оплати праці повинна мати засоби для розширення своєї функціональності. На рис. 1.3 було вже показано всі види систем за ознакою розширення базової функціональності.

До систем із замкнутою функціональністю відносяться програмні засоби, функціональні можливості яких може змінювати тільки фірма–розробник програмного забезпечення. Кінцевий користувач (бухгалтер) сам у таких системах нічого змінити не може. Всі зміни в таких системах можуть бути здійснені тільки при безпосередній участі фірми–розробника. Тому при зміні законодавства користувач повинен чекати, коли виробник програмного забезпечення випустить нову версію програми. Ще одним дуже значним недоліком такої системи є неможливість її настройки під специфічну функціональність підприємства.

Системи із замкнутою функціональністю орієнтовані на виконання простих операцій, або вони розроблені під спеціальні задачі. Для таких систем важливим є забезпечення постійного контакту користувача з фірмою–розробником програмного забезпечення. Прикладом таких систем можуть бути: програма для формування звіту по персоніфікації; програма для формування платіжних відомостей на перерахунок коштів працівникам на картки (вона поставляються банком, куди перераховують кошти).

Системи з обмежено доповнюваною функціональністю побудовані таким чином, що деякий набір параметрів у них може бути змінений самим користувачем. Наприклад, користувач може сам змінити друковану форму звіту, внести необхідні значення змінних параметрів (індекс інфляції, проценти

утримань, розмір мінімальної заробітної плати). Але внести зміни в структуру даних у таких системах користувач не може. Всі засоби, за допомогою яких формується база даних автоматизованої системи, є заблоковані для користувача: первинні електронні документи, алгоритми розрахунку нарахувань та утримань, методи формування звітності.

Такі системи є найбільш поширені для невеликих підприємств, які не хочуть витрачатися постійно на фірму – виробника. Важливою особливістю для таких систем є висока кваліфікація головного бухгалтера, який має добре розбиратися і в бухгалтерії, і в інформаційних технологіях. Прикладом таких систем можуть бути деякі версії фірми “Парус”.

Системи, які повністю конфігуруються, надають користувачу майже необмежені можливості по зміні обліково-аналітичної системи. Користувач може не тільки створювати нові звітні форми, а й добавляти електронні документи, налаштовувати алгоритми обробки даних, визначати порядок створення проводок. Крім цього, користувач також може змінювати базовий інструментарій вибраної програми і таким чином створити абсолютно нову обліково-аналітичну систему. Такі системи є найбільш гнучкими і найчастіше використовуються для великих підприємств, де з ними працює спеціальний відділ. Він реконфігурує систему, формує регламентні документи для користування. Найяскравішим прикладом такої системи є програма фірми “1С Предприятие”. Фірма розробила стандартну конфігурацію “Зарплата и Кадры”, яка використовується для обліку розрахунків з оплати праці. Вона не може задовольнити потреби всіх користувачів, і тоді за допомогою засобів програмного пакета “1С Предприятие” можна створити таку систему, яка задовольнить будь-якого користувача.

На підставі розглянутих вище принципів побудови обліково-аналітичної системи розрахунків з оплати праці потрібно детально розглянути сам процес її побудови. Для цього ми виділили декілька етапів, які тепер розглянемо. Побудова обліково-аналітичної системи ділиться на три етапи: підготовчий

етап, створення та впровадження. Схема побудови обліково–аналітичної системи показана на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Етапи побудови обліково-аналітичної системи розрахунків з оплати праці.

Підготовчий етап побудови обліково–аналітичної системи складається з трьох кроків: визначення завдань, які має виконувати система; аналіз переваг, які отримає підприємство після запуску на ньому розробленої системи; вибір фірми, яка буде розробляти систему.

Спочатку головний менеджмент підприємства (головний бухгалтер, замісник головного бухгалтера по розрахунках заробітної плати) повинен упевнитися в необхідності створення на підприємстві обліково-аналітичної системи розрахунків з оплати праці. Для цього він має поставити ряд завдань, які має виконувати система. Наприклад, система повинна автоматично

розраховувати всі утримання, нарахування, формувати фінансову звітність, автоматично вести облік по всіх зарплатним рахункам із необхідною глибиною аналітичного обліку. Ці завдання будуть основою для подальшого створення системи, тобто можна сказати, що вони є головними “бажаннями” головного бухгалтера щодо облікової системи.

Другим кроком підготовчого етапу є аналіз тих переваг, які отримає підприємство після її побудови. Звичайно, вже на етапі визначення завдань, які має виконувати система, головний бухгалтер формує переваги автоматизованої системи, проте потрібно точно представляти, які переваги вона може надати. Отже, основними перевагами є такі:

- облік розрахунків з оплати праці стає прозорим;
- усі аналітичні реєстри стають більш упорядкованими;
- рутинні розрахунки виконує система, і тому в бухгалтерів є час на аналітичну роботу;
- підвищується кваліфікація бухгалтерів;
- фінансова та податкова звітність формується оперативно.

Останнім кроком перед початком безпосереднього створення автоматизованої обліково-аналітичної системи є вибір її розробника. Існує два підходи щодо того, хто має розробляти систему:

- спеціально підібрана фірма – розробник;
- найманий спеціаліст або новостворений відділ, який відповідатиме за систему.

Перший варіант більше підходить для малих та середніх підприємств, другий – для великих. На деяких підприємствах існують декілька відділів по супроводженню програмного забезпечення. В багатьох випадках для вибору розробника порівнюють витрати на супроводження системи фірмою – розробником та зарплатою найнятих для цього ж спеціалістів. Але такий підхід неточний, тому що не враховує багатьох інших чинників: якість послуг, час вирішення термінових проблем, оперативність функціонального розширення системи, можливість одночасного обслуговування системи та технічного

забезпечення. Таким чином, під час вибору розробника системи менеджменту підприємства потрібно зважити всі переваги чи недоліки відповідного варіанту.

Створення системи починається з розробки концептуальної схеми її роботи. На підставі визначених завдань розробляються основні блоки системи: блок обліку первинних документів; блок обліку статистичної інформації; блок фінансової звітності. Зразок схеми концептуальної розробки обліково-аналітичної системи розрахунків з оплати праці показано на рис. 1.5.

До кожного блоку додається перелік необхідної супроводжувальної інформації. Так, блок первинних електронних документів слід доповнити їх переліком. Концептуальна розробка обліково-аналітичної системи є необхідним та важливим етапом у процесі її побудови, адже на її підставі підприємство буде шукати фірму – розробника, яка зможе виконати поставлені завдання.

Після цього розробник приступає до безпосереднього створення обліково-аналітичної системи. Спочатку на базі розробленої менеджментом підприємства концепції її роботи та поставлених завдань розробник створює технічне завдання. Технічне завдання є детальним описом системи, на його підставі розробляється програмне забезпечення. Етап розробки першого варіанта програмного забезпечення єдиний, в якому не беруть участь представники підприємства.

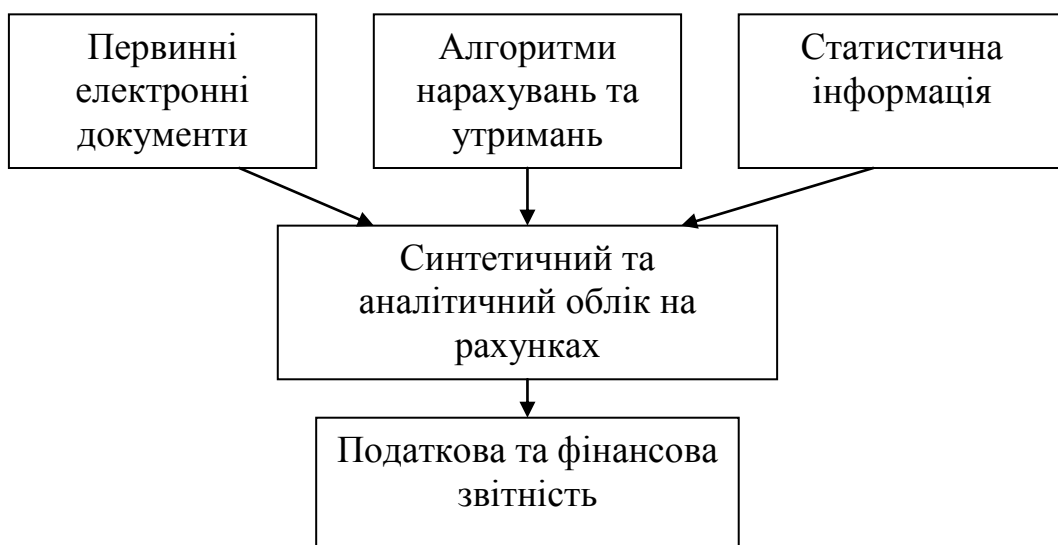


Рис. 1.5. Схема обліково-аналітичної системи розрахунків з оплати праці.

У той же час одночасно з програмною розробкою системи на підприємстві починається підготовка персоналу, який буде працювати з нею. Персонал може навчатися або на спеціальних курсах перед запуском у роботу автоматизованої системи, або вже безпосередньо під час роботи із системою. На перевагу першого варіанта вказує те, що в момент запуску системи персонал вже буде готовий до роботи з нею. Недоліком є те, що на курсах персонал буде вчитися працювати на деякому макеті системи, і цей макет може не відповідати розробленій на підприємстві версії; також такі курси є додатковими витратами підприємства. Ці недоліки відсутні, коли бухгалтера вчать працювати із системою безпосередньо з моменту запуску її у роботу. Проте потрібно відвести деякий час на роботу бухгалтерів у тестовому режимі, адже через невідповідність їх до роботи в розробленій обліково-аналітичній системі може бути багато помилок.

Коли перший варіант автоматизованої обліково-аналітичної системи розрахунків з оплати праці розроблений, а персонал готовий до роботи з ним, на підприємстві проводиться тестовий запуск системи. Бухгалтерія починає працювати із системою, але паралельно веде облік за старою організаційною схемою. Головною метою такого запуску є усунення дрібних недоліків системи і її апробація на реальних даних. Період тестової роботи автоматизованої системи розрахунків з оплати праці повинен бути не більше місяця (один розрахунковий період), адже для обліковців складно реєструвати та обробляти інформацію двічі. Після закінчення тестового періоду система запускається у дію повністю, без дублювання інформації.

Розглянуті етапи побудови обліково-аналітичної системи розрахунків з оплати праці є основними для більшості підприємств. Вони можуть доповнюватися новими етапами у випадку виявлення специфіки підприємства або може змінюватися послідовність їх виконання, але побудова системи без виконання одного з них може привести до виникнення в майбутньому проблем у роботі створюваної системи.

Отже, адаптовані принципи, види та етапи побудови обліково–аналітичної системи розрахунків з оплати праці сприяють встановити основні характеристики, які повинні бути притаманні сучасним обліково-аналітичним системам. Групування систем дозволяє менеджменту підприємства визначитися із ступенем обхвату облікових функцій та можливістю функціонального розширення автоматизованої системи. Визначення основних етапів побудови автоматизованої обліково–аналітичної системи розрахунків з оплати праці дозволяє встановити чітку послідовність кроків по створенню та впровадженню її на підприємстві.

### **Висновки до розділу 1.**

1. Важливим і необхідним є дослідження праці з точки зору бухгалтерського обліку та аналізу. В переважній більшості, вчені розглядають питання праці або з політекономічної, або з соціально-економічної точок зору. У той ж час праці як обліковій категорії приділяється мало уваги, хоча це дуже актуальне питання, особливо на практиці, враховуючи складний період становлення ринкових відносин та інтеграції нашої країни у світове співтовариство.

2. У результаті проведеного ретроспективного аналізу визначено, що теоретико-методологічні положення праці та її оплати набули активного розвитку у другій половині ХХ-ого столітті у зв'язку з введенням у наукову практику нових економічних категорій: людський капітал, трудові ресурси, мотивація праці, тощо. Крім даних категорій на розвиток наукової думки про працю вплинули зміни бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту. Автором виділено ряд характеристик, які надають розрахунку праці обліково-аналітичного змісту. Розвиток інформаційних технологій також здійснює значний вплив на облік та аналіз праці та її оплати, що приводить до еволюції та розвитку наукової думки про працю.



3. Організація обліку та аналізу розрахунків з оплати праці із застосуванням інформаційних технологій має багато переваг над ручною організацією. У зв'язку з цим визначено особливості, які виникають під впливом вибраних факторів на організацію обліку розрахунків з оплати праці. Дослідження проводилося для трьох варіантів організації обліку: ручна, напівавтоматична, застосування єдиної автоматизованої системи. Головним критерієм для вибору факторів була їх універсальність, тобто можливість застосування для будь-яких установ державного сектору економіки.

4. Виділено й розкрито принципи побудови автоматизованої обліково-аналітичної системи, адаптовані м з урахуванням з урахуванням адаптації їх до специфіки обліку розрахунків з оплати праці. Основні види автоматизованої системи згруповані за двома ознаками: ступінь охоплення облікових функцій і можливість розширення базових функцій системи. Це дасть змогу вибрати оптимальний варіант обліково-аналітичної системи розрахунків з оплати праці для конкретного підприємства.

5. Встановлені основні етапи побудови обліково-аналітичної системи розрахунків з оплати праці дозволяють встановити чітку послідовність кроків по підготовці, створенню та впровадженню її на підприємстві. На одному з етапів показано зразок розробки концептуальної схеми обліково-аналітичної системи розрахунків з оплати праці.

## РОЗДІЛ II

### МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В ЗОЛОТНИКІВСЬКІЙ КОМУНАЛЬНІЙ РАЙОННІЙ ЛІКАРНІ

#### **2.1. Специфіка організаційного забезпечення обліку розрахунків з оплати праці в установах державного сектору економіки.**

Нарахування заробітної плати – одне з важливих і одночасно складних завдань, яке доводиться вирішувати всім підприємствам, установам та організаціям. Заробітна плата, займає також провідне місце у системі бухгалтерського обліку, оскільки для більшості громадян вона єдине й головне джерело прибутку. Отже, вивчення методології та організації заробітної плати постійно перебуває у полі зору науковців і практиків. Зазначимо, що існуюча нормативно-правова база, розмір, оподаткування заробітної плати постійно змінюється, тому методологія та організація обліку розрахунків з оплати праці часто трактуються неоднозначно, і потребують доопрацювання і вдосконалення.

Крім цього, нині відсутня чітко визначена спрямованість у вивченні методології та організації обліку розрахунків з оплати праці для різних видів підприємств. Здебільшого дослідження обмежуються аналізом існуючих положень нормативно-правових актів, планів рахунків, тощо. На наш погляд, необхідні застосовувати комплексного підходу при розгляді даного питання. Це передбачає виділення таких основних напрямів і послідовності дослідження: особливості обліку заробітної плати в установах державного сектору економіки; визначення особливостей у методології та організації обліку заробітної плати; визначення особливостей автоматизації обліку заробітної плати.

В результаті дослідження встановлено, що бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці має свої особливості, які викликані впливом

різноманітних чинників, а саме: розмір підприємства, форма господарювання, система й форма оплати праці та інші.

Економічні, правові та організаційні основи оплати праці працівників, які знаходяться у трудових відносинах із підприємствами, установами та організаціями всіх форм власності та господарювання, а також з окремими громадянами, визначаються законодавчою базою. Виплати, які входять до складу заробітної плати і складають її структуру, встановлені статтею 2 Закону України “Про оплату праці”. До них належать:

- основна заробітна плата – винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок;

- додаткова заробітна плата – винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи й винахідництво, за особливі умови праці у вигляді доплат, надбавок, гарантійних і компенсаційних виплат, передбачених чинним законодавством, премій, пов’язаних із виконанням виробничих завдань і функцій;

- інші заохочувальні та компенсаційні виплати у вигляді винагород за підсумками роботи за рік, премій за спеціальними системами й положеннями.

Така структура заробітної плати зумовлена багатьма аспектами, зокрема: тим, що сума фонду оплати праці є базою для нарахування різних податків та зборів, передбачених законодавством; періодичністю нарахування конкретного виду заробітної плати; тощо.

Нині розмір заробітної плати залежить від фінансових можливостей підприємств та установ і принципів прийнятої системи матеріального заохочення працівників. При цьому джерелом коштів виступають кошти підприємств або банківської установи, отримані від господарської та фінансової діяльності, а у бюджетних установах – бюджетні асигнування або частина доходів від господарської діяльності.

Розвиток ринкових відносин привів до утворення нових систем оплати праці, наприклад, оплати праці залежно від обсягу доходу, від отриманого

прибутку тощо. Відрізняються ці системи показниками, що застосовуються для вимірювання праці при визначенні розміру заробітної плати. Так, на приватних підприємствах часто використовують систему оплати праці, яка базується на залежності розміру заробітної плати від встановленого для кожного працівника процента від доходу, отриманого підприємством. Таку систему застосовують підприємства, які постійно стимулюють скорочення витрат виробництва та нарощування його обсяги, підвищення якості продукції, знаходження резервів економії ресурсів. У сучасних умовах багато підприємств торгівлі також застосовують відрядну систему оплати праці, де менеджери отримують зарплату як встановлений відсоток від обсягів реалізованих товарів. Така система оплати праці стимулює нарощування обсягів продажу, а, отже, і збільшення прибутку підприємства

Методологія та організація обліку розрахунків із заробітної плати в бюджетних установах суттєво відрізняються від загальних стандартів, оскільки для них використовується власний план рахунків. Для обліку розрахунків із заробітної плати використовується рахунок 65 “Розрахунки з оплати праці”.

В бюджетних установах існують також інші важливі особливості обліку розрахунків з оплати праці, а саме [89, с.148]:

- облік депонованих сум;
- великий різновид доплат і надбавок;
- одночасне використання різних способів виплати заробітної плати працівників;
- облік розрахунків по заробітній платі з використанням кодів програмної й економічної класифікацій.

Особлива увага в бюджетних установах приділяється обліку депонованих сум. Якщо керівники та головні бухгалтери приватних підприємств намагаються не впроваджувати облік депонованих сум, то в бюджетних установах є обов’язковим відображення операцій з ними.

При виплаті заробітної плати з каси працівники в платіжних відомостях розписуються про її отримання. Після закінчення терміну виплати заробітної

плати, бухгалтер на підставі опрацьованих платіжних відомостей формує такі проводки: Дебет 65 – кредит 2311 – сума виплаченої заробітної плати; дебет 65 – кредит 6412 – сума невикраченої (депонованої) заробітної плати.

На підставі сформованих відомостей депонування по кожному працівнику формуються картки депонування, на підставі яких він зможе пізніше отримати заробітну плату.

Ще однією особливістю розрахунків з обліку заробітної плати в бюджетних установах, насамперед це стосується закладів освіти, є використання рахунку 6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню», на якому обліковуються розрахунки із стипендій учнів, студентів та аспірантів. Цей рахунок є аналогом рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці», але для нього замість аналітичної деталізації по працівникам використовується схожа по студентам (учням, аспірантам), яким нараховують стипендію, і вид стипендій. В бюджетних закладах освіти існує великий різновид стипендій, тому потрібно мати можливість оперативно отримувати інформацію про нараховану стипендію за всіма видами.

На бюджетних підприємствах часто використовують різноманітні способи виплати заробітної плати: виплату через касу; шляхом переводу заробітної плати працівника на безготівкові рахунки; виплата заробітної плати через підзвітну особу. Великі бюджетні підприємства можуть одночасно використовувати всі три способи виплати. Схема видачі заробітної плати через підзвітну особу така: спочатку вона отримує її у касі у вигляді загальної суми; після чого дає працівникам [38, с.34].

Важливою особливістю обліку заробітної плати в бюджетних установах є існування великого спектра надбавок та доплат. В обліку оплати праці інших груп підприємств кількість надбавок та доплат незначна через меншу кількість звітних форм, в яких використовується дана інформація. В обліку ж заробітної плати бюджетних установ потрібно відображати всі доплати та надбавки за видами і мати всю інформацію по кожній з них (термін дії, процент чи сума, додаткова інформація відповідно до виду).

Головною особливістю, що вносить значні зміни в організацію та методологію обліку заробітної плати в бюджетних установах, є використання кодів програмної та економічної класифікації. Згідно бюджетного кодексу всі джерела фінансування бюджетних установ поділяються за кодами програмної класифікації. Фінансування бюджетної установи може здійснюватися або за кошти загального або спеціального фонду. Таким чином, в обліку заробітної плати бюджетних підприємств потрібно всі виплати, утримання та нарахування на фонд заробітної плати реєструвати з урахуванням джерел фінансування (коди програмної класифікації, вид фонду) і кодів економічної класифікації, які визначають видатки. Така аналітична інформація повинна заводитися на етапі первинних документів, а потім вже програмними засобами реєструватися на синтетичних рахунках. Зрозуміло, що не тільки облік заробітної плати ведеться в розрізі описаних вище кодів, і тому план рахунків бюджетних підприємств потрібно розглядати як рух коштів між рахунками в розрізі кодів програмної та економічної класифікацій [68, с.24].

У процесі проведеного дослідження встановлено, що поширення інформаційних технологій для обліку заробітної плати в бюджетних установах відбувається повільно, на що є декілька причин. Безперечно, головною з них є проблеми з виділенням коштів на автоматизацію обліку. Тут витрати повинні бути узгоджені з вищими державними фінансовими інстанціями і закладені в бюджет, а на приватному підприємстві все вирішується безпосередньо його керівником. Іншою перешкодою в бюджетних установах є довготривалість процесу розробки та впровадження автоматизованої системи з обліку розрахунків заробітної плати в бюджетній установі, що пов'язано зі складним обліком і постійною ротацією бухгалтерських кадрів. При цьому важливо, щоб автоматизована система для обліку заробітної плати не розроблялася з метою отримання додаткового прибутку за рахунок скорочення штату. Остання позиція безперспективна й хибна, хоча саме нею найчастіше керуються керівники підприємств. Головна задача автоматизованої системи обліку на підприємствах будь-якої форми власності повинна полягати в підвищенні

упорядкованості та прозорості обліку заробітної плати, виконанні всіх рутинних розрахунків, вивільненні часу бухгалтера для аналітичної роботи. Ефективність використання функціональних можливостей системи залежить від керівництва бухгалтерії, тому що саме воно є головною дієвою силою в подальшому розвитку існуючої системи обліку розрахунків з оплати праці. В більшості випадків на бюджетних підприємствах намагаються максимально використати кошти, відведені під автоматизацію обліку, і тому розроблені системи мають, як правило, вищу від середнього рівня ефективність. Однак часта ротація кадрів на бюджетних підприємствах приводить до того, що наступні виконавці можуть не до кінця знати всі можливості системи, а це зменшує ефективність її використання і може призвести до численних помилок.

Останнім часом у бюджетних установах, зокрема в закладах охорони здоров'я, спостерігається розробка та впровадження автоматизованих систем обліку. Проте автоматизація заробітної плати порівняно з іншими ділянками обліку відбувається поверхнево, без врахування всіх описаних вище особливостей. Такі автоматизовані системи заробітної плати функціонують окремо від інших ділянок обліку, не дають можливості на підставі введеної первинної інформації отримувати фінансову звітність, їх досить важко конфігурувати у зв'язку із змінами у законодавстві. Тому існує необхідність у розробці комплексної системи обліку розрахунків із заробітної плати, яка б враховувала всі особливості бюджетних установ і усунула описані вище недоліки.

## 2.2. Облік особового складу та документування операцій з оплати праці

Одним із першочергових завдань кожного господарюючого суб'єкта незалежно від організаційно-правової форми та форми власності є облік особового складу, який ведеться відділом кадрів, або уповноваженою на це особою.

Відділ кадрів у Золотниківській комунальній районній лікарні є самостійним структурним підрозділом, діє на підставі положення, затвердженого головним лікарем лікарні. Відділ кадрів підпорядковується головному лікарю керується його наказами та нормами чинного законодавства. Структура відділу та кількість його штатних працівників визначається штатним розкладом установи. За основу розрахунку потрібної кількості штатних працівників відділу кадрів приймається чисельність персоналу лікарні, конкретні умови та характерні особливості типу і специфіки тощо.

Функціонування відділу кадрів у Золотниківській комунальній районній лікарні підпорядковано одній меті – формуванню кваліфікованого персоналу. Тому головна функція кадрової служби полягає у прийманні та звільненні працівників.

На відділ кадрів Золотниківської комунальної районної лікарні покладаються такі завдання:

1. Дотримання принципу підбору та розміщення персоналу за професійними та особистісними якостями, контроль правильним використанням персоналу на робочому місці.
2. Система заходів стосовно побудови сталого трудового колективу, зниження плинності кадрів та підвищення трудової дисципліни.
3. Забезпечення установи потрібною кількістю кадрів керівного складу, спеціалістів, робітників та допоміжного персоналу необхідних професій та кваліфікацій відповідно до штатного розпису.

Згідно з посадовими інструкціями лікарні кожний працівник відділу кадрів має ряд функціональних обов'язків за дотримання яких несе безпосередню відповідальність.

Згідно з посадовими інструкціями Золотниківської комунальної районної лікарні начальник відділу кадрів зобов'язаний:

- очолювати роботу із забезпечення установи кадрами необхідних спеціальностей і кваліфікації;



- керувати розробкою поточних, річних і перспективних планів комплектування лікарні кадрами з урахуванням перспектив її розвитку;
- складати спільно з адміністрацією штатний розклад установи;
- приймати працівників з питань наймання, переведення, переміщення і звільнення;
- контролювати розстановку і ефективне використання праці персоналу у підрозділах лікарні;
- забезпечувати прийом і розстановку молодих спеціалістів відповідно до отриманої в навчальному закладі професії і спеціальності, спільно з керівниками підрозділів здійснювати проведення їх стажування;
- систематично вивчати ділові якості спеціалістів лікарні з метою добору кадрів на заміщення посад, що входять у номенклатуру керівного складу установи, створювати резерв на їх висування;
- готувати проекти наказів про прийом, переведення і звільнення працівників;
- організувати своєчасне оформлення прийому, переведення і звільнення працівників відповідно до трудового законодавства;
- своєчасно оформлювати трудові книжки на новоприйнятих працівників, які раніше не мали трудової діяльності;
- своєчасно вносити записи у трудові книжки про прийом, переведення, звільнення і заохочення працівників;
- організувати облік особового складу, видачу довідок про теперішню і попередню трудову діяльність працівників установи, підготовку матеріалів для представлення працівників до заохочень;
- забезпечувати своєчасне і якісне ведення встановленої документації по кадрах;
- забезпечувати збереження трудових книжок і особових справ працівників лікарні;

- організувати перевірку стану роботи з персоналом у підрозділах лікарні, аналізувати причини плинності кадрів, втрат робочого часу, а також здійснювати контроль за станом трудової дисципліни, розробляти заходи щодо стабілізації колективу;

- здійснювати методичне керівництво роботою з кадрами у підрозділах установи, розробляти заходи щодо зниження втрат робочого часу;

- організувати табельний облік, скласти спільно з адміністрацією графіки відпусток керівного складу;

- спільно з адміністрацією укладати трудові контракти з працівниками підприємства, забезпечуючи дотримання вимог КЗпП;

- керувати працівниками відділу кадрів.

Начальник відділу кадрів Золотниківської комунальної районної лікарні несе відповідальність за:

- якість і своєчасність виконання покладених на нього посадовою інструкцією обов'язків;

- дотримання трудового законодавства при прийомі, переведенні, звільненні працівників лікарні;

- правильне і своєчасне оформлення документів, що виходять з відділу кадрів;

- достовірність поданих довідок і звітів до вищестоящих організацій;

- дотримання правил внутрішнього трудового розпорядку установи;

- дотримання інструкцій з охорони праці, протипожежної безпеки і виробничої санітарії.

Посадовими інструкціями Золотниківської комунальної районної лікарні передбачено і обов'язки табельника, який є працівником відділу кадрів.

Табельник в Золотниківській комунальній районній лікарні зобов'язаний:

- здійснювати табельний облік, контролювати своєчасний прихід і залишення роботи робітників та службовців, перебування на робочих місцях;

- робити відповідні позначки в таблиці, складати щоденні рапорти (зведення) про прихід на роботу, запізнення та невиходи із зазначенням причин;
- вести облік спискового складу працюючих, регулярно вносити зміни, пов'язані з прийняттям працівників установи, переведеннями, звільненнями тощо;
- здійснювати контроль своєчасності подання працівниками листків про тимчасову непрацездатність, довідок по догляду за хворими та інших документів, що підтверджують право на їх відсутність на роботі;
- подавати таблиць обліку використання робочого часу, відомості про відпрацьовані понаднормові години і порушення трудової дисципліни.

Основними розпорядчими документами відносно особового складу є: наказ (розпорядження) про прийом на роботу, наказ про переведення на іншу роботу, наказ (розпорядження) про надання відпустки, наказ про припинення трудового договору, наведені в табл. 2.1.

**Таблиця 2.1.**

Розпорядчі документи відносно особового складу

№ з/п	Назва розпорядчого документу	Призначення розпорядчого документу
1.	Наказ (розпорядження) про приймання на роботу (ф. № П-1)	Використовується для обліку працівників, прийнятих на підприємство та складається у відділі кадрів за кожним працівником і підписується керівником підприємства
2.	Наказ (розпорядження) про надання відпустки (ф. № П-3)	Використовується для оформлення щорічних та інших видів відпусток, які надаються працівникам у відповідності до діючого законодавства. Наказ складається в двох примірниках: один залишається у відділі кадрів, інший – передається до бухгалтерії
3.	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту) (ф. № П-4)	Застосовується при звільненні працівника. Заповнюється працівником відділу кадрів в двох екземплярах: один залишається в відділі кадрів, інший – передається до бухгалтерії. Наказ підписується керівником підприємства та керівником структурного підрозділу. На основі наказу про припинення трудового договору (контракту) бухгалтерія здійснює розрахунок з робітниками, а відділ кадрів робить відповідний запис в трудову книжку

У Золотниківській комунальній районній лікарні встановлено певний порядок щодо оформлення, звільнення і переведення працівників на інші посади, що відображено на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Документальне оформлення змін складу працівників у Золотниківській комунальній районній лікарні.

Для управління діяльністю, зокрема операціями, пов'язаними з розрахунками з персоналом лікарні, необхідний постійний, обґрунтований бухгалтерський облік цих операцій на підставі достовірних даних первинної документації.

У Золотниківській комунальній районній лікарні за принципом повного висвітлення первинними бухгалтерськими документами оформляються всі операції, які підлягають обліку.

Перелік форм первинних документів з обліку розрахунків з оплати праці, які застосовують в установі, представлені в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Типові форми первинних документів з обліку  
особового складу та оплати праці

№ з/п	Номер форми	Назва типової форми
1	П-1	«Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу»
3	П-3	«Наказ (розпорядження) про надання відпустки».
4	П-4	«Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)».
5	П-5	«Табель обліку використання робочого часу»
6	П-6	«Розрахунково-платіжна відомість працівника».
7	П-7	«Розрахунково-платіжна відомість (зведена)».

Номенклатура первинних документів для бухгалтерського обліку нарахування заробітної плати персоналу Золотниківської комунальної районної лікарні наведена в табл. 2.3

Таблиця 2.3

Документальне забезпечення бухгалтерського обліку  
нарахування заробітної плати персоналу  
Золотниківської комунальної районної лікарні

Первинні документи	Документи-підстави
розрахунково-платіжні відомості	штатний розпис, положення про бухгалтерську службу, положення про оплату праці, положення про преміювання, табель використання робочого часу тощо

Розрахунок заробітної плати в лікарні здійснюється за допомогою розрахунково-платіжних відомостей. Розрахунково-платіжну відомість візує керівник та головний бухгалтер установи. Для виплати заробітної плати в Золотниківській комунальній районній лікарні використовують банківські платіжні картки.

Штатний розпис в Золотниківській комунальної районної лікарні – це перелік посад в установі із зазначенням їх кількості з відповідними посадовими

окладами. Відповідно до штатного розпису керівництво лікарні вирішує ряд кадрових питань:

- стосовно прийняття чи звільнення працівника з роботи або переведення на іншу посаду;
- встановлення розмірів посадових окладів у відповідності із займаними посадами, тарифними ставками працівників, тощо.

Відділ кадрів у відповідності із штатним розписом формує персонал, оформляє кадрову документацію, встановлює надбавки та доплати, здійснює аналіз якісного складу працівників, вносить пропозиції щодо його покращення, готує інформаційно-довідкову документацію та звітність з праці.

Основним первинним документом з обліку розрахунків з оплати праці у Золотниківській комунальній районній лікарні є таблиць обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати. Цей документ призначений для контролю за дотриманням персоналом лікарні відповідного режиму робочого часу, розрахунку заробітної плати, а також для складання звітності з праці [7, с. 150]. Типова форма П-5 “Табель обліку використання робочого часу” є універсальним обліковим регістром, враховує особливості медичного закладу й застосовується в умовах автоматизованої системи управління лікарнею. Форма П-5 “Табель обліку використання робочого часу ” використовується в лікарні з метою обліку використання робочого часу персоналу з сталим місячним окладом або ставкою. Для обліку часу, який відпрацьовано понаднормово, та оплати праці в понаднормовий час використовується “Список осіб, які працювали в понаднормовий час”.

Перед табельним обліком у Золотниківській комунальній районній лікарні ставиться ряд завдань, основні з яких наведено на рис. 2.2.

У Золотниківській комунальній районній лікарні таблиць складається у двох примірниках. У разі невиходу працівників на роботу у таблиці фіксуються причини неявки. При підрахунку відпрацьованого часу до загальної суми по таблицю не включають обідню перерву, перебування працівника в дорозі до місця роботи, тощо.

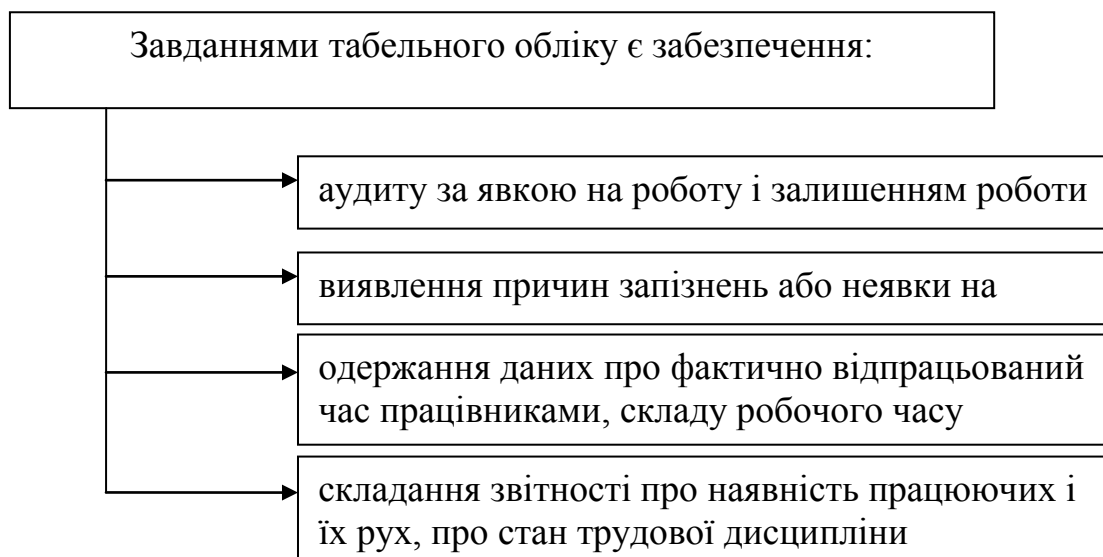


Рис. 2.2 – Завдання табельного обліку

Листок непрацездатності (лікарняний) є основним документом в лікарні, який засвідчує непрацездатність працівника. Алгоритм заповнення листка непрацездатності у Золотниківській комунальній районній лікарні:

1. У відділі кадрів фіксується страховий стаж працівника;
2. Уповноважена особа фіксує кількість днів непрацездатності та неробочі дні в період хвороби;
3. Голова комісії із соціального страхування фіксує відсоток належної допомоги (60%, 80%, 100%), та кількість днів лікарняних.

Кожен працівник Золотниківської комунальної районної лікарні має право на відпустку. Для оформлення щорічної та інших видів відпусток у лікарні видається наказ про надання відпусток. Наказ формується у двох примірниках згідно графіка надання відпусток. Один примірник наказу залишається у відділі кадрів, а другий – передається до бухгалтерії. На підставі наказу бухгалтерія розраховує заробітну плату на період відпустки (відпускні).

Основним документом, що регулює економічні й організаційні засади оплати праці у Золотниківській комунальній районній лікарні є колективний договір.

**Колективний договір** – це нормативно-правовий договір, що укладається між роботодавцем і найманими працівниками з метою регулювання виробничих, трудових і соціально-економічних відносин та узгодження інтересів суб'єктів соціального партнерства. Колективний договір укладається між роботодавцем і профспілковим органом. Колективний договір є одним із основних інститутів трудового права.

Окрім колективного договору персонал Золотниківській комунальній районній лікарні реалізує своє право на працю шляхом укладання трудового договору. **Трудовий договір** – це двостороння угода, згідно з якою працівник зобов'язується виконувати обумовлену договором роботу, а роботодавець гарантує працівникові належну заробітну плату та зобов'язується забезпечити сприятливі умови праці.

Основою організації оплати праці у Золотниківській комунальній районній лікарні є тарифна система. Вона включає тарифні ставки, тарифні сітки, схеми посадових окладів. Згідно із діючим законодавством фонд оплати праці у Золотниківській комунальній районній лікарні поділяється на основну та додаткову заробітну плату й інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм та нормативів праці. Головним елементом основної заробітної плати працівників бюджетних установ є заробітна плата, нарахована за відпрацьований час (виконану роботу) за тарифними ставками, посадовими окладами чи за середнім заробітком незалежно від форм і систем оплати праці.

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлені норми. До неї відносять надбавки й доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством. До інших заохочувальних і компенсаційних виплат належать виплати у формі винагороди за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами й положеннями, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачено актами чинного законодавства або такі, що здійснюються понад установлені зазначеними актами норми.



### 2.3. Аналітичний та синтетичний облік розрахунків з оплати праці.

Організація бухгалтерського обліку розрахунків з персоналом в бюджетних установах суттєво відрізняється від організації обліку аналогічних розрахунків на промислових підприємствах. Це обумовлено рядом відмінних рис:

- 1) бюджетні установи мають статус неприбуткових організацій;
- 2) джерелами коштів на оплату праці є асигнування з бюджету, а також частина доходів, що одержані у результаті їх господарської діяльності;
- 3) нормативні документи щодо організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах розробляються та затверджуються Державним казначейством України;
- 4) результатом виконуваної роботи працівників бюджетних установ є не продукція, а послуги;
- 5) праця в бюджетних установах носить в основному розумовий характер;
- 6) у структурі витрат бюджетних установ на оплату праці припадає від 60 до 85% усіх витрат;
- 7) наявність висококваліфікованого персоналу (в деяких галузях частка спеціалістів вищої кваліфікації сягає понад 50% від загальної чисельності працівників).

Нарахування заробітної плати персоналу Золотниківській комунальній районній лікарні – це розрахунок заробітку працівника за місяць з урахуванням посадового окладу, доплат і надбавок, премій, допомоги, відпускних за мінусом відрахувань. Нарахування зарплати здійснюється за даними первинних документів з обліку відпрацьованого часу та інших документів.

Крім первинних документів, для розрахунку заробітної плати в лікарні враховуються нормативні акти. Номенклатура розрахунків через яку здійснюється облік розрахунків з персоналом у Золотниківській комунальній районній лікарні відображена в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Характеристика субрахунків до рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці» для розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів

№ з/п	Субрахунок		Характеристика субрахунку
	номер	назва	
1	2	3	4
1	6511 (6521)	«Розрахунки із заробітної плати»	ведеться облік розрахунків з працівниками, що перебувають і не перебувають у штаті суб'єкта державного сектору, за всіма видами заробітної плати, преміями, допомогою у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю
2	6512	«Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню»	ведеться облік розрахунків зі стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню
3	6522	«Розрахунки з виплати пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню»	ведеться облік розрахунків із пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню
4	6513 (6523)	«Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит»	ведеться облік сум, що утримані із заробітної плати за дорученнями-зобов'язаннями працівників за товари, продані в кредит торговельними організаціями
5	6514 (6524)	«Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках»	ведеться облік сум, що утримані із заробітної плати працівників на підставі письмової заяви окремо кожного працівника, що виявив бажання перерахувати заробітну плату за безготівковим розрахунком на поточний рахунок в установі банку
6	6515 (6525)	«Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування»	ведеться облік сум, утриманих із заробітної плати за дорученнями працівників у сплату страхових платежів на добровільне страхування шляхом безготівкових розрахунків
7	6516 (6526)	«Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків»	ведеться облік утримань із заробітної плати за заявами працівників членських профспілкових внесків при безготівковій системі розрахунків з профспілковими організаціями
8	6517 (6527)	«Розрахунки з працівниками за позиками банків»	ведеться облік сум, утриманих із заробітної плати працівників за зобов'язаннями індивідуального позикодержателя на погашення позики, одержаної в установі банку відповідно до законодавства

Продовж. табл. 2.4.

1	2	3	4
9	6518 (6528)	«Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання»	ведеться облік сум, утриманих із заробітної плати, стипендій і пенсій, допомоги тощо за виконавчими листами та іншими документами
10	6519 (6529)	«Інші розрахунки за виконані роботи»	ведеться облік розрахунків за сумами гонорарів, що виплачуються позаштатному складу (композиторам, артистам, авторам тощо) за роботи і виступи та за разовими замовленнями

Аналітичний облік розрахунків з оплати праці в Золотниківській комунальній районній лікарні ведеться по кожному працівнику у розрахунково-платіжних відомостях (ф. П-6).

Синтетичний облік розрахунків за всіма видами виплат здійснюється на пасивному рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці», який розподіляється на субрахунки (табл. 2.4).

Рахунок 65 «Розрахунки з оплати праці» призначений для обліку й узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам із заробітної плати, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, студентам, аспірантам і учням зі стипендій та інших подібних виплат.

За кредитом рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці» відображаються суми нарахованої працівникам заробітної плати, матеріальної допомоги, премій, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю тощо, суми, що утримуються із заробітної плати за дорученнями-зобов'язаннями працівників, суми стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню, суми, що утримуються із заробітної плати, стипендій, пенсій, допомоги тощо за виконавчими листами та іншими документами, суми нарахованих гонорарів, що виплачуються позаштатному складу.

За дебетом рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці» відображаються суми виплати заробітної плати, матеріальної допомоги, премій, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю тощо утримання з них, перерахування за призначенням утриманих із заробітної плати сум, а також суми, що не отримані в строк і віднесені на субрахунки «Розрахунки з депонентами».

Нарахування зарплати працівникам здійснюється на основі наказів про прийняття на роботу, переміщення, надання відпустки, звільнення, табелів обліку відпрацьованого часу та інших первинних документів (рис. 2.3).

Нарахування зарплати плати в Золотниківській комунальній районній лікарні здійснюється один раз на місяць і відображається в обліку в останній день місяця. За першу половину місяця видається аванс в розмірі 50% місячної зарплати за вирахуванням податків, що підлягають утриманню.

У разі, коли день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачується напередодні.

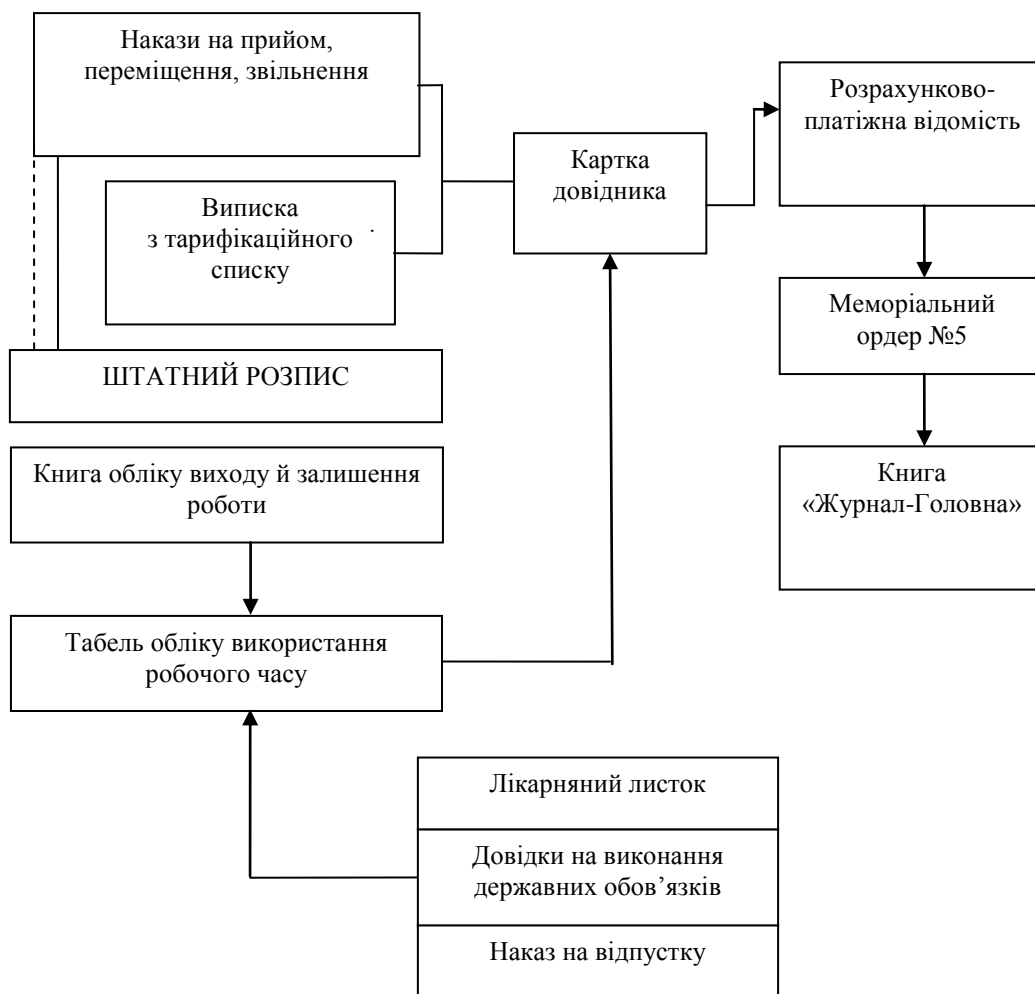


Рис.2.3 Схема облікового процесу нарахування заробітної плати в  
Золотниківській комунальній районній лікарні

Величина заробітної плати за першу половину місяця у Золотниківській комунальній районній лікарні визначається колективним договором. Виплата заробітної плати може здійснюватись в готівковій (через касу) або в безготівковій (через банківські платіжні картки) формах.

Виплати проводяться касиром і оформляються видатковими касовими ордерами (т. ф. КО-2) або видатковими відомостями.

На титульній стороні видаткової відомості проставляється дозвільний напис про видачу готівки за візою керівника і головного бухгалтера із визначенням строків видачі готівки і сум.

Заробітна плата видається з каси установи протягом трьох днів після чого видається. Навпроти прізвищ працівників, які не отримали заробітну плату, касир ставить штамп з відміткою «Депоновано» і складає реєстр депонованих сум. Депонована заробітна плата - це готівкові кошти, що одержані установою для виплати заробітної плати, однак, не виплачені в установлений строк окремим фізичним особам. Депонована заробітна плата видається за видатковими касовими ордерами чи депонентськими картками. У кінці відомості фіксується фактично виплачену суму заробітної плати та суму, що підлягає депонуванню. Невикористані суми коштів повертаються на реєстраційний рахунок на наступний день після закінчення терміну виплати заробітної плати.

Кореспонденцію рахунків з обліку операцій, пов'язаних з нарахуванням заробітної плати нарахуваннями на неї та виплатою заробітної плати у Золотниківській комунальній районній лікарні відображено в табл. 2.5.

З метою зменшення витрат, пов'язаних з отриманням готівки в банківських установах в Золотниківській комунальній районній лікарні виплату заробітної плати працівникам здійснюють через банкомати, використовуючи пластикові картки.

Така схема виплати заробітної плати в лікарні можлива завдяки зарплатному картковому проекту, який реалізується шляхом укладання договору з банком та видачу заробітної плати з використанням дебетових карток.

Згідно договором працівникові лікарні в банку відкривається індивідуальний картковий рахунок й видається банківська картка. За допомогою картки не лише можна отримувати заробітну плату, а й здійснювати розрахунки за товари й послуги в торговельно-сервісній мережі. При цьому, для виплати заробітної плати в лікарні, в узгоджені з банком терміни передає зведену відомість сум заробітної плати та інших виплат для зарахування коштів на карткові рахунки працівника.

Банк грошові кошти перераховує на синтетичний рахунок лікарні, що призначені для виплати заробітної плати.

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків з обліку операцій, пов'язаних з нарахуванням та виплатою заробітної плати у Золотниківській комунальній районній лікарні

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахування заробітної плати працівникам	8011, 8111 «Витрати на оплату праці»	6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати»
2	Нарахування матеріальної допомоги	8011 «Витрати на оплату праці»	6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню»
3	Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	8012 (8022), 8112 (8122) «Відрахування на соціальні заходи»	6313 (6323) «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
4	Нарахування суми допомоги з тимчасової непрацездатності, що сплачуються за рахунок коштів суб'єкта державного сектору	8011 (8021), 8111 (8121) «Витрати на оплату праці»	6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати»
5	Нарахування суми допомоги з тимчасової непрацездатності, що здійснюється за рахунок Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності тощо	2114 (2124) «Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування»	6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати»
6	Здійснення утримань із заробітної плати та стипендій відповідно до законодавства	6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати», 6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню»	6311 (6321) «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами», 6313 (6323) «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування», 6416 (6426) «Розрахунки за страхуванням», 6513 (6523) «Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит», 6514 (6524) «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках», 6515 (6525) «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування», 6516 (6526) «Розрахунки з

			членами профспілки за безготівковими перерахунками сум членських профспілкових внесків», 6517 (6527) «Розрахунки з працівниками за позиками банків», 6518 (6528) «Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання»
7	Виплата заробітної плати, стипендій і гонорарів з каси суб'єкта державного сектору	6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати», 6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню», 6519 (6529) «Інші розрахунки за виконані роботи»	2211 (2221) «Готівка у національній валюті»
8	Віднесення на рахунок депонентів не отриманих у строк заробітної плати та стипендій	6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати», 6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню»	6412 (6422) «Розрахунки з депонентами»
9	Виплата з каси суб'єкта державного сектору сум, що належать депонентам	6412 (6422) «Розрахунки з депонентами»	2211 (2221) «Готівка у національній валюті»

Сума заробітної плати, що належить до виплати перераховується платіжним дорученням на транзитний рахунок банку – з одночасним поданням реєстру зарахування на карткові рахунки працівників лікарні.

При виплаті заробітної плати з використанням пластикових карток заборгованість лікарні перед працівниками закривається при перерахуванні коштів на рахунок у банку, а не в момент фактичного отримання працівниками зарплати. Перерахувавши до банку грошові кошти на виплату заробітної плати, лікарня виконує свої зобов'язання щодо її виплати.

Синтетичний облік виплати заробітної плати відображається в щомісячних накопичувальних відомостях ведення бухгалтерського обліку, а саме:

– через касу у меморіальному ордері 1 «Накопичувальна відомість за касовими операціями» т. ф. 380 (бюджет);

– через банк у меморіальних ордерах 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України в установах банків» т. ф. 381 (бюджет);

Аналітичний облік розрахунків із заробітної плати ведеться за кожним працівником у Книзі аналітичного обліку розрахунків заробітної плати та грошового утримання.

Для обліку депонованої заробітної плати призначено субрахунок 6412 «Розрахунки з депонентами».

У дебет субрахунку 6412 записуються суми виплаченої депонованої заробітної плати, у кредит – депонована заробітна плата. А також суми депонентської заборгованості, строк позовної давності яких минув і які підлягають унесенню в доходи відповідних бюджетів. При цьому кредитується субрахунок 6311 "Інші розрахунки з бюджетом".

Аналітичний облік розрахунків із депонентами за субрахунком 6412 ведеться за кожним депонентом у книзі аналітичного обліку депонованої заробітної плати та стипендій (ф. 441).

#### **2.4. Оподаткування операцій з оплати праці.**

Починаючи з 2016 року розрахунок утримань та нарахувань на фонд оплати праці установ державного сектору економіки значно спростився. Замість внесків до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування, тепер існує єдиний соціальний внесок. В плані утримань із заробітної плати, то розпочинаючи з 2016 року із заробітної плати працівника суму єдиного соціального внеску не утримують. Таким чином до утримань із заробітної плати сьогодні відносять утримання податку з доходів фізичних осіб та утримання військового збору.

Основним обов'язковим утриманням із заробітної плати персоналу Золотниківської комунальної районної лікарні є податок з доходів фізичних осіб.



Згідно з нормами Податкового Кодексу платниками податку є – фізична особа – резидент або нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні, а також податковий агент.

**Податковий агент з податку на доходи фізичних осіб – це юридична особа або самозайнята особа котра незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок з доходів фізичних осіб, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, а також вести податковий облік та подавати у звітність податковим органам й нести відповідальність за порушення його норм.**

Законом України від 21.12.2018 №1801-VIII «Про Державний бюджет України на 2019 рік» встановлено з 1 січня 2019 року **мінімальну заробітну плату**: у місячному розмірі 3200 гривень; у погодинному розмірі – 19,34 гривні.

Таблиця 2.6.

#### Мінімальна заробітна плата у 2019 році

	у місячному розмірі, грн.	у погодинному розмірі, грн.
з 01.01.2019	4173	25,13

Прожитковий мінімум встановлений **для працездатних осіб** з 1 січня 2019 року – 1921 гривень, з 1 травня – 2007 гривні, з 1 грудня – 2102 гривні.

Таблиця 2.7.

#### Прожитковий мінімум у 2019 році

Групи населення	Розмір, грн.		
	з 01.01.2019	з 01.05.2019	з 01.12.2019
Діти віком до 6 років	1626	1699	1779
Діти віком від 6 до 18 років	2027	2118	2218
Працездатна особа	1921	2007	2102
Особа, яка втратила працездатність	1497	1564	1638
Загальний показник	1853	1936	2027

Об'єкти оподаткування ПДФО наведено у табл. 2. 8.

Таблиця 2.8.

## Об'єкт оподаткування ПДФО згідно з ПКУ

№ з/п	Об'єкт оподаткування ПДФО	
	Резидента є:	Нерезидента є:
1	Загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід	Загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні
2	Доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання)	
3	Іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України	

Загальний оподатковуваний дохід – це будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.

У разі використання права на податкову знижку базою оподаткування є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається за формулою:

$$Д \text{ ч.р.} = Дз - Зп, \quad (2.1)$$

Де, Дз - загальний оподатковуваний дохід;

Зп – податкова знижка такого звітного року.

Склад загального річного оподаткованого доходу у таблиці 2.10

За особливими правилами визначається база оподаткування ПДФО при отриманні доходів у не грошовій формі та для коштів, надміру витрачених платником податку на відрядження або під звіт і не повернутих у встановлені законодавством строки.

У зазначених випадках базою оподаткування ПДФО є величина доходу, розрахована за звичайними цінами, помножена на коефіцієнт, який обчислюється за формулою:

$$К = 100 : (100 - Сп), \quad (2.2)$$

де, К - коефіцієнт;

Сп - ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

Заробітна плата працівників Золотниківської комунальної районної лікарні оподатковується податком з доходів фізичних осіб за алгоритмом, що наведено на рис. 2.4

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{База} \\ \text{оподаткування} \\ \text{доходів від} \\ \text{зарплати} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Нарахована} \\ \text{заробітна} \\ \text{плата} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{Сума} \\ \text{податкової} \\ \text{соціальної} \\ \text{пільги} \\ \hline \end{array} * \begin{array}{|c|} \hline \text{Ставка} \\ \text{ПДФО} \\ \hline \end{array}$$

Рис. 2.4. База оподаткування доходів у формі заробітної плати  
Золотниківської комунальної районної лікарні

Ставки податку з доходів фізичних осіб на деякі види доходів отриманих у 2019 році наведено у табл.2.9.

**Таблиця 2.9.**

Ставки ПДФО на деякі види доходів у 2019 році

Вид доходу	Ставка податку
1	2
Доходи, нараховані (виплачені, надані), у тому числі, але не виключно, у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами	18%
Суми надміру витрачених коштів, отриманих на відрядження або під звіт та не повернутих у строк	18%
Доходи, отримані від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування)	18%
Кошти або вартість майна (послуг), що надаються роботодавцем як допомога на поховання платника податку	18%
Роялті	18%
Доходи з джерелом їх походження в Україні, що нараховуються (виплачуються) на користь нерезидентів	18%
Іноземні доходи	18%
Пасивні доходи у вигляді: - процентів на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок, на вклад (депозит) у кредитних спілках, інших процентів (у тому числі дисконтних доходів); - процентного або дисконтного доходу за іменним ощадним	18%

<p>(депозитним) сертифікатом;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- плати (відсотків), що розподіляється відповідно до пайових членських внесків членів кредитної спілки;</li> <li>- доходу, який виплачується компанією, що управляє активами інституту спільного інвестування, на розміщені активи;</li> <li>- доходу за іпотечними цінними паперами (іпотечними облигаціями та сертифікатами) відповідно до закону;</li> <li>- відсотків (дисконту), отриманих власником облигації від їх емітента відповідно до закону;</li> <li>- доходу за сертифікатом фонду операцій з нерухомістю та доходу, отриманого платником податку;</li> <li>- інвестиційного прибутку, включаючи прибуток від операцій з державними цінними паперами;</li> <li>- страхових виплат і відшкодувань.</li> </ul>	
--	--

Продовж. табл. 2.9.

1	2
Доходи у вигляді дивідендів по акціях та корпоративних правах, нарахованих резидентами - платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування)	5%
Доходи у вигляді дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нарахованих нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток	9%
Вартість власності, успадкована членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення (мати, батько, чоловік, дружина, син, дочка, у т.ч. усиновлені син/дочка)	0%
Вартість будь-якого об'єкта спадщини успадкована не членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення	5%
Спадщина від нерезидента та будь-який об'єкт спадщини, успадкований нерезидентом від спадкодавця – резидента	18%
Суми пенсій (включаючи суму їх індексації, нараховану відповідно до закону) або щомісячного довічного грошового утримання, отримуваних платником податку з ПФУ чи бюджету згідно із законом, якщо їх розмір перевищує на місяць 10 розмірів прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність (у розрахунку на місяць), встановленого на 1 січня звітного податкового року	18% з суми перевищення
Пенсії з іноземних джерел, якщо згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана ВРУ, такі пенсії підлягають оподаткуванню чи оподатковуються в країні їх виплати	18%
Пенсії, призначені учасникам бойових дій у період Другої світової війни, інвалідам війни та особам, на яких поширюється чинність ст.	Не оподатковуються

10 Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»	
---	--

Згідно із нормами податкового кодексу оподатковуваний дохід працівника може бути зменшений на величину податкової соціальної пільги.

Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого у вигляді заробітної плати якщо її розмір не перевищує величини місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень. Перелік податкових соціальних пільг наведено у табл.2.10.

**Таблиця 2.10.**

**Розмір податкової соціальної пільги з податку на доходи фізичних осіб**

№ з/п	Категорії платників податку	Розмір ПСП на 01.01.2019 р.	Сума
1	2	3	4
1.	Будь-який платник податку	100%	960,50
2.	Платник податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років (у розрахунку на кожен таку дитину)	100%	960,50
3.	Платник податку, який є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником (у розрахунку на кожен дитину віком до 18 років)	150%	1440,75
4.	Платник податку, який утримує дитину-інваліда (у розрахунку на кожен таку дитину віком до 18 років)	150%	1440,75
5.	Платник податку, який є особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;	150%	1440,75
6.	Платник податку, який є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом	150%	1440,75
7.	Платник податку, який є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства, крім інвалідів	150%	1440,75
8.	Платник податку, який є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів	150%	1440,75
9.	Платник податку, який є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»	150%	1440,75
10.	Платник податку, який є Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше	200%	1921,00

	медалями «За відвагу»		
11.	Платник податку, який є учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідом I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»	200%	1921,00
12.	Платник податку, який є колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою	200%	1921,00

Продовж. табл. 2.10.

1	2	3	4
13.	Платник податку, який є особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками	200%	1921,00
14.	Платник податку, який є особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграду (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року	200%	1921,00

Окрім податку з доходів фізичних осіб, із заробітної плати персоналу установ державного сектору економіки утримують також військовий збір. Об'єктом оподаткування збором є загальний річний оподатковуваний дохід працівника. А ставка збору у 2019 році становить 1,5 %.

Порядок нарахувань на фонд оплати праці установ державного сектору економіки регулюється Законом України від 08.07.2010 р. № 2464 «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Згідно з положеннями закону введена **норма обов'язкової сплати єдиного внеску** на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – єдиного соціального внеску (ЄСВ). ЄСВ – єдиний платіж для внесків на соціальне та пенсійне страхове забезпечення.

Ставки єдиного соціального внеску для різних установ, підприємств та організацій у 2019 році наведено у табл. 2.11.

Таблиця 2.11.

## Ставки єдиного соціального внеску у 2019 році

Категорія платників	Вид доходу	
	зарплата, лікарняні, декретні	винагорода за цивільно-правовими договорами
1. Підприємства, самозайняті особи на доходи звичайних працівників	22 %	22 %

2. Підприємства на доходи працівників-інвалідів	8,41 %	22 %
---	--------	------

### Висновки до розділу 2.

1. Одним із першочергових завдань кожного підприємства незалежно від форми власності є облік персоналу підприємства, який ведеться відділом кадрів, або іншою уповноваженою особою. Відділ кадрів є самостійним структурним підрозділом Золотниківської комунальної районної лікарні і діє на підставі положення, затвердженого керівником лікарні. Відділ кадрів підпорядковується головному лікарю і у своїй роботі керується його наказами та відповідним чинним законодавством. Структура відділу та кількість його штатних працівників визначається штатним розкладом установи. За основу розрахунку потрібної кількості штатних працівників відділу кадрів приймається чисельність персоналу, конкретні умови та характерні особливості типу і специфіки тощо. Створення відділу кадрів Золотниківській комунальної районної лікарні підпорядковано одній меті – формування кваліфікованого персоналу.

2. Аналітичний облік розрахунків з оплати праці ведеться по кожній особі у розрахунково-платіжних відомостях працівників ф. П-6. Синтетичний облік розрахунків із працівниками за всіма видами виплат здійснюється на пасивному рахунку 65 “Розрахунки з оплати праці”, який розподіляється на ряд субрахунків. Синтетичний облік виплати заробітної плати відображається в щомісячних накопичувальних відомостях ведення бухгалтерського обліку:

– через касу у меморіальному ордері № 1 «Накопичувальна відомість за касовими операціями» т. ф. 380 (бюджет);

– через банк у меморіальному ордері № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України в установах банків» т. ф. 381 (бюджет) – при фінансуванні за рахунок коштів загального фонду та у меморіальному ордері № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства

України в установах банків» т. ф. 382 (бюджет) – при фінансуванні за рахунок коштів спеціального фонду. Аналітичний облік розрахунків із депонентами ведеться за кожним депонентом у книзі аналітичного обліку депонованої заробітної плати та стипендій (ф. 441).

3. Удосконалення системи заробітної плати в бюджетних галузях має виходити із повсякденної практики із втіленням у життя нових сучасних норм і механізмів регулювання трудових відносин. Головними недоліками оплати праці у бюджетних галузях є низькі ставки й оклади, незначна міжпосадова диференціація заробітної плати, неадекватна оцінка праці провідних спеціалістів. Очевидно, що вирішити назрілі питання неможливо одночасно і радикально за рахунок збільшення фонду оплати праці.

4. В процесі удосконалення оплати праці працівників бюджетної сфери важливо забезпечити підвищення заробітної плати працівників бюджетних установ в обґрунтованих пропорціях із середньою заробітною платою в економіці та промисловості; визначити розміри посадових окладів працівникам бюджетної сфери залежно від їх кваліфікації, складності виконуваних робіт та умов праці; забезпечити тарифікацію працівників на основі вимог тарифно-кваліфікаційних довідників професій (посад) працівників бюджетної сфери за єдиною методикою; удосконалити державні гарантії в оплаті праці окремих категорій працівників різних галузей бюджетної сфери; упорядкувати додаткові види виплат.

5. Удосконалення організації обліку заробітної плати в бюджетних установах має вирішувати такі завдання: 1) контроль за дотриманням штатної дисципліни та раціональним використанням робочого часу; 2) правильне обчислення витрат робочого часу та облік праці; 3) правильне обчислення заробітної плати та утримання з неї; 4) здійснення своєчасних і достовірних розрахунків по заробітній платі; 5) контроль за використанням фонду заробітної плати; 6) забезпечення споживачів інформацією про працю і заробітну плату. Виконання цих завдань дозволить легко і без всяких



труднощів правильно організувати процес обліку заробітної плати працівників бюджетних установ.

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В ЗОЛОТНИКІВСЬКІЙ КОМУНАЛЬНІЙ РАЙОННІЙ ЛІКАРНІ

#### 3.1. Аналіз стану та динаміки персоналу.

Ефективне планування потреб установ державного сектору економіки в трудових й інтелектуальних ресурсах та їх раціональне використання може здійснюватись лише на підставі глибокого аналізу персоналу. Персонал є тим фактором, який дуже чутливо реагує на техніко-економічні та організаційні переміни, що відбуваються на підприємстві, фірмі, організації, установі. Позитивні і негативні наслідки керівництва господарськими процесами перш за все відображаються на кількісно-якісних характеристиках працюючих. Чисельність персоналу збільшується або скорочується, змінюються його якісні параметри. Зростає чи знижується кваліфікація працівників, коливається їх освітній рівень, іншою стає статево-вікова структура, міняється ступінь досвідченості кадрів, тощо. Тому аналіз в першу чергу повинен розкрити існуючу динаміку робочої сили в різних її напрямках та розрізах. Разом з тим він передбачає вивчення та встановлення існуючих тенденцій зайнятості в організації за певний період, сприяє передбаченню її потреб у персоналі в майбутньому. Головною метою такого аналізу є розкрити зміни персоналу під впливом тих чи інших факторів та визначити, які саме тенденції зайнятості можуть зберегтись у майбутньому.

Методологічна схема аналітичного забезпечення управління персоналом установ державного сектору економіки представлена на рис. 3.1.

Аналіз базується на декількох загальних принципах, яких необхідно дотримуватися, приступаючи до вивчення показників праці та її оплати:

- принцип обережності – результати любых аналітичних процедур слід розглядати як суб'єктивні оцінки, які не можуть служити незаперечним аргументом для прийняття управлінського рішення;
- необхідна наявність достатньо чіткої програми аналізу праці і її оплати,



Рис. 3.1. Методологічна схема аналітичного забезпечення управління персоналом [5, с. 142].

яка передує його проведенню, включаючи розробку і однозначну ідентифікацію цілей, бажаних результатів і доступних ресурсів;

- схема аналізу повинна бути побудована за принципом «від загального» до «часткового», при цьому не зациклюватися на дрібних питаннях;

- будь-які відхилення від нормативних або планових значень показників, навіть якщо вони мають позитивний характер, повинні аналізуватися;

- здійснюючи аналіз персоналу, не слід без потреби застосовувати складні аналітичні методи – вибір математичного апарату повинен базуватися на ідеї доцільності і підтвердження, оскільки сама по собі складність апарату не гарантує отримання якісніших оцінок і висновків;

- виконуючи розрахунки, не потрібно гнатися за точністю оцінок, як правило, найбільшу цінність представляє виявлення тенденцій і закономірностей, а не отримання будь-яких міфічно «точних» оцінок, які, частіше всього, такими бути не можуть у принципі.

Аналіз впливу трудових факторів на діяльність Золотниківської комунальної районної лікарні починається з вивчення забезпеченості персоналу установи працівниками за кількістю, структурою, кваліфікацією і культурно – освітнім рівнем та характеристики руху робочої сили, що схематично представлено на рис. 3.2.

Аналіз забезпеченості установ персоналом проводиться шляхом порівняння їх фактичної кількості з потребою та у динаміці за кілька періодів. Аналіз забезпеченості установ персоналом починають з визначення абсолютного і відносного надлишку чи нестачі працівників у звітному періоді. Вони визначаються шляхом простого зіставлення фактичного і планового числа працівників за категоріями персоналу. При цьому встановлюються причини надлишку чи нестачі в кадрах. Так, надпланова чисельність основних працівників може бути наслідком підвищення трудомісткості послуг, що надаються, чи нераціонального використання працівників.



Рис. 3.2. Схема аналізу складу та структури кадрів [6, с.204].

Через тісний зв'язок чисельності основних працівників з обсягом послуг виникає необхідність виявлення їхнього відносного надлишку чи нестачі.

З одного боку це забезпечує кращу якість наданих послуг, а з другого боку – збільшує витрати на оплату праці.

При плануванні чисельності персоналу важливо оцінити рух кадрів, що здійснюється шляхом прийняття, звільнення та внутрішнього переміщення працівників. Такий аналіз і відповідна зміна чисельності персоналу називається оборотом робочої сили. При аналізі руху особового складу визначають коефіцієнти обороту з прийому, звільнення і загального обороту. Зіставленням відповідних коефіцієнтів звітного і базисного періодів вивчають оборот робочої сили, причини виходу працівників з установи. Їх можна згрупувати в такий спосіб:

- природне зменшення (вихід на пенсію за старістю, інвалідність, смерть), призов у ряди армії, відбуття на навчання й т. ін., дозволені законом;
- звільнення внаслідок скорочення обсягу робіт, часткової ліквідації установи, закінчення терміну договору і т. ін.;

– вибуття за особистим бажанням, з родинних обставин, за прогули і з інших причин, не передбачених законом. Кількість робітників, звільнених з цих причин, характеризує плинність кадрів.

Ці причини підлягають глибокому аналізу. Найбільш типовими є: незадовільні умови праці, низький рівень зарплати, відсутність житла, дитячих установ тощо. При цьому весь процес можна розглядати як збільшення затрат часу на послуги, які надаються. Необхідно в'яснити, які затрати часу являються необхідними і повинні включатися в норму. Також важливо визначити раціональність, продуктивність використання часу працівників та обладнання, як одного із чинників ефективної організації праці. Всі ці питання вирішуються виходячи із класифікації затрат робочого часу, яка представлена на рис. 3.3.

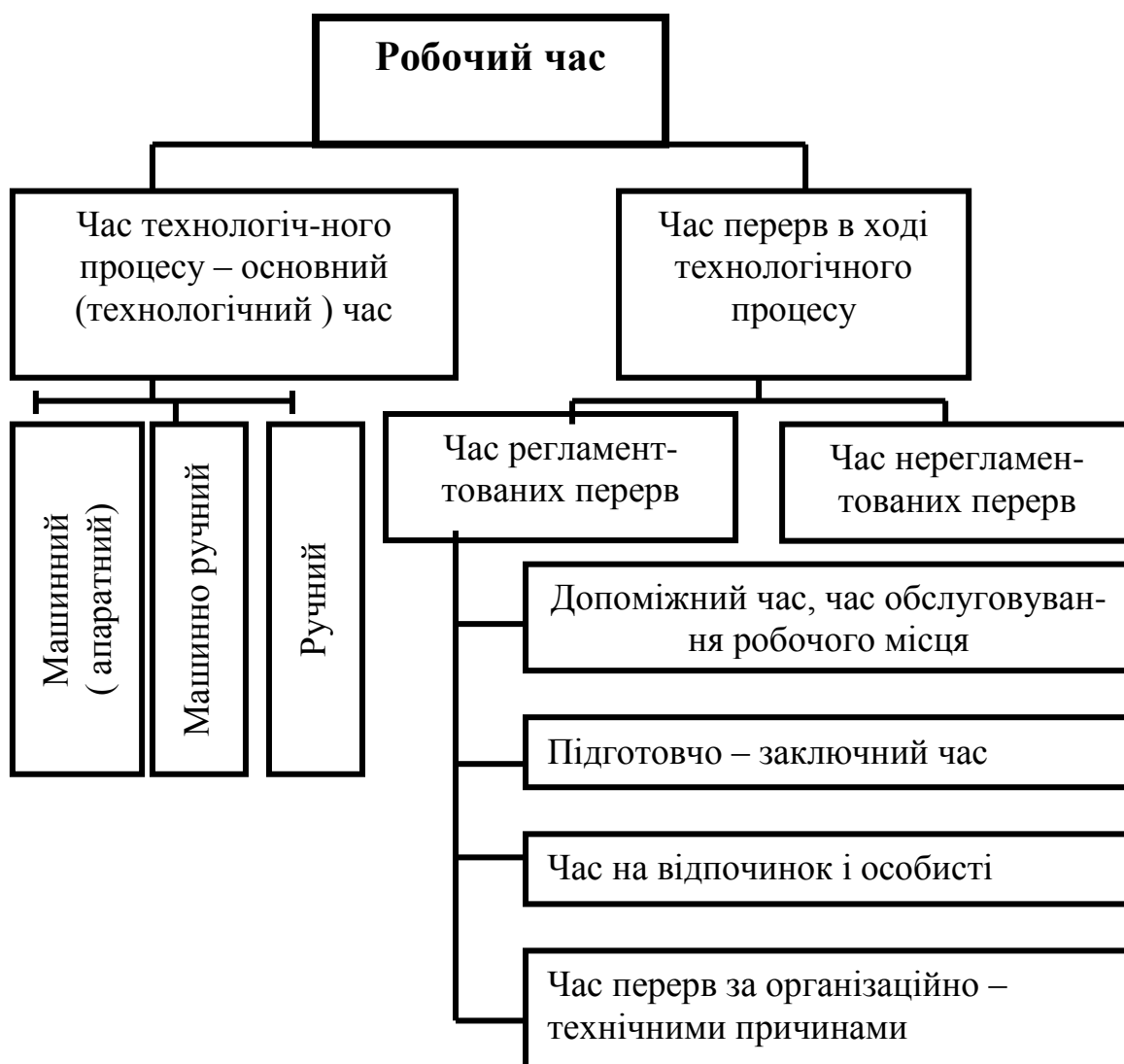


Рис. 3.3. Схема класифікації затрат робочого часу.

При аналізі використання робочого часу порівнюють планові і фактичні дані про відпрацьований час, виявляють причини відхилень фактичних даних від планових і базисних (попереднього року), вивчають динаміку його втрат робочого часу.

Вихідною інформацією для аналізу служать матеріали статистичної звітності про відпрацьований і невідпрацьований час. Аналізуються втрати робочого часу через непрацездатність і їхній вплив на зростання продуктивності праці, непродуктивні витрати праці, пов'язані з браком і відхиленнями від нормальних умов роботи.

Вивчення структури календарного фонду часу працівників по установі в цілому і за окремими категоріями на практиці здійснюється шляхом складання балансу робочого часу (табл. 3.1).

Таблиця 3.1.

## Баланс робочого часу

Золотниківської комунальної районної лікарні, 2018 р.

Наявність ресурсів робочого часу		Використання ресурсів робочого часу, люд.-год.			
Календарний фонд	Люд.-дні	Показник	Всього	В середньому на 1 працівника	у % до підсумку
Календарний фонд часу	<b>61320</b>	Святкові і вихідні дні	19152	114	31,2
		Дні чергової відпустки	4704	28	7,7
		Відпустка на навчання	-	-	-
		Неявки по хворобі	110	0,7	0,2
		Інші неявки, дозволені законом	504	3	0,8
		Неявки з дозволу адміністрації	15	0,1	-
		Прогоули	-	-	-
		Фактично відпрацьовано	36835	219,2	60,1
		Всього	61320	365	100,0

Залежно від конкретних умов праці в установі номенклатура статей балансу робочого часу може змінюватися. Зменшення або збільшення фактично відпрацьованого фонду робочого часу здійснюється за рахунок таких змін:

- чисельності працівників;
- кількості відпрацьованих людино – днів в рік;
- середньої тривалості робочого дня.

Для аналізу ефективності використання робочого часу слід визначати коефіцієнт використання реального фонду робочого часу одного працівника ( $K_p$ ) за формулою:

$$K_p = \frac{100 - \Phi_3}{100 - \Phi_6}, \quad \% \quad (3.1)$$

де  $\Phi_3$  – втрата робочого часу в звітному періоді;  $\Phi_6$  - втрата робочого часу в базовому періоді.

Таким чином, використання кадрів тісно поєднане із поставленими перед установою завданнями. Таке поєднання має кількісний, якісний, часовий і просторовий аспекти і будується таким чином, щоб кадри знайшли застосування у відповідності зі своїми здібностями, а задачі установи виконувалися найбільш ефективно з точки зору строків, якості і обсягів при оптимальному використанні виробничих засобів у визначений відрізок робочого часу. Застосування кадрів здійснюється в системі праці, в якій трудові ресурси і засоби виробництва пов'язані між собою.

### **3.2. Аналіз продуктивності праці та шляхи її підвищення в Золотниківській комунальній районній лікарні.**

Основною проблемою економічної теорії та господарюючої практики являється співвідношення витрат і результату. Витрати мають відношення до ресурсів, які використовуються суб'єктами господарювання, результати характеризуються об'ємом наданих послуг, доданою вартістю, прибутком,



конкурентоспроможністю та ін. Відношення результати / витрати в науковій літературі називають ефективністю.

Ефективність праці персоналу – це його результативність. Вона показує співвідношення обсягу наданих послуг, вироблених матеріальних або нематеріальних благ (послуг) та кількості затраченої на це праці.

Зазначимо, що економічні ресурси прийнято поділяти на три великі групи: 1) трудові ресурси; 2) компоненти природних ресурсів (земля та сировина); 3) компоненти засобів виробництва (фізичний капітал). Відповідно можемо окремо визначити ефективність використання трудових ресурсів, природних ресурсів або капіталу [85, с.157]. Продуктивність характеризує відношення обсягу наданих медичних послуг до відповідних витрат праці, матеріалів, устаткування, енергії, а також стосовно сумарних витрат ресурсів. Оскільки йдеться про співвідношення між обсягом наданих послуг і витратами ресурсів, доцільно використовувати термін «продуктивність ресурсів» (праці, землі й ін.).

Продуктивність ресурсів загалом визначається за формулою

$$P = \frac{O}{I}, \quad (3.2)$$

де P – продуктивність ресурсів;

O - обсяг наданих послуг (виробленої продукції) за визначений період часу в натуральному, вартісному чи іншому вимірах;

I - витрати ресурсів, що відповідають даному обсягу послуг в натуральному, вартісному чи іншому вимірах.

Для визначення продуктивності за видами ресурсів використовують формули

$$P_P = \frac{O}{T}, \quad (3.3) \quad P_K = \frac{O}{K}, \quad (3.4)$$

де P<sub>P</sub> - продуктивність праці в натуральному або у вартісному вимірах;

P<sub>K</sub>- продуктивність капіталу, грн.;

T- витрати праці (робочого часу), люд.-год., люд.- дні;

K - витрати капіталу (обсяг інвестицій), грн.;

О - обсяг продукції (послуг) за визначений період часу в натуральному, вартісному чи іншому вимірах.

Продуктивність праці може розраховуватися на одиницю робочого часу чи на одного працюючого. Обсяг послуг і витрати праці можуть бути виражені в абсолютних і відносних показниках.

Рентабельність характеризується відношенням прибутку від даного виду діяльності до відповідних витрат праці, матеріалів і інших ресурсів. Хронологічно першим показником *рентабельності праці* можна вважати співвідношення, назване К. Марксом [54, с.242] нормою доданої вартості:

$$T'' = \frac{T}{V}, \quad (3.5)$$

де  $T''$  - норма доданої вартості;

$T$  - додана вартість, яку К. Маркс вважав первинною формою прибутку, грн.;

$V$  - заробітна плата, грн.

В умовах ринкової економіки розглянутий показник доцільно визначати як рентабельність витрат на оплату праці, чи як рентабельність сумарних витрат на персонал за допомогою формули [14, с.202]

$$R = D_i - \frac{Z_i}{Z}, \quad (3.6)$$

де  $R$  - рентабельність праці і-го виду, %;

$D_i$  - додана вартість від діяльності персоналу і-ї групи, грн.;

$Z_i$  - витрати на персонал і-ї групи, грн.;

$Z$  – витрати на персонал, грн.

Для економіки країни величина  $D_i$  відповідає частці національного доходу, отриманого в результаті діяльності і- го виду (зокрема, це може бути внесок і -ї галузі в національний дохід).

Найчастіше використання трудових ресурсів аналізують за допомогою показника продуктивності праці.

*Продуктивність праці* – це показник її результативності, що характеризується співвідношенням обсягу послуг, робіт чи продукції, з одного боку, та кількістю праці, витраченої на надання цього обсягу – з іншого. Залежно від прямого чи оберненого співвідношення цих величин ми маємо два показники рівня продуктивності праці: виробіток і трудомісткість.

*Виробіток* – це прямий показник рівня продуктивності праці, що визначається кількістю послуг (робіт, продукції), наданих одним працівником за одиницю робочого часу. Він розраховується за формулами

$$\text{а) у натуральному вираженні: } W = \frac{g}{T}, \quad (3.7)$$

$$\text{б) у вартісному вираженні: } W = \frac{\sum gp}{T}, \quad (3.8)$$

де  $W$  - виробіток, грн.,

$g$  - обсяг надання послуг (робіт, продукції), в натуральних одиницях,

$T$  - загальні затрати робочого часу або середня чисельність працівників, люд.-год., або осіб,  $p$  - ціна одиниці продукції, робіт, послуг, грн.

Визначення продуктивності праці в натуральному вираженні має обмежене застосування, тому як може бути використана лише для характеристики послуг одного виду об'єкту дослідження. Обчислення рівнів продуктивності праці здійснюють в основному у вартісному вираженні в порівняних цінах, що дає можливість врахувати неоднорідні послуги установ державного сектору економіки через їх вартісні показники.

*Трудомісткість* – це обернений показник рівня продуктивності праці, що характеризується кількістю робочого часу, витраченого на надання одиниці послуг (робіт, продукції), і розраховується за формулами:

$$\text{у натуральному вираженні: } T = \frac{1}{W} = \frac{T}{g}, \quad (3.9)$$

$$\text{у вартісному вираженні: } T = \frac{1}{W} = \frac{T}{\sum gp}. \quad (3.10)$$

Аналіз системи трудових показників дає можливість об'єднати і ув'язати окремі з них між собою.

Методи вимірювання та показники рівня продуктивності праці показано на рис. 3.4.



Рис. 3.4. Показники аналізу та оцінки продуктивності праці персоналу

Користуючись даними табл. 3.2, в Золотниківській комунальній районній лікарні середньогодинна продуктивність праці медичних працівників дорівнювала у 2017 р. – 186 грн., у 2018 р. – 209 грн., а за 8 місяців 2019 р. – 213 грн.

Трудоємність надання одиниці послуг склала: у 2017 р. – 0,012 год. , у 2018 р. – 0,009 год., за 8 місяців 2019 р. – 0,009 год.

Спостерігається тенденція поліпшення рівня використання праці працівників лікарні. Так, порівняно із 2017 р. середньогодинна продуктивність праці збільшилася у 2018 р. на 23 грн., або на 27,5%, а за 8 місяців 2019 р. – на 27 грн., або на 31,8%.

Таблиця 3.2.

Основні показники рівня використання праці персоналу Золотниківської комунальної районної лікарні у 2017-2019 рр.

Рік/місяць	2017		2018		2019	
	Надано послуг, грн.	Відпрацьовано, год.	Надано послуг, грн.	Відпрацьовано, год.	Надано послуг, грн.	Відпрацьовано, год.
Січень	142756	1107	136216	1511	178922	1498
Лютий	194800	1703	255046	1680	293996	244
Березень	188439	3373	257927	3188	291377	3731
Квітень	218339	3113	338489	3210	247883	2276
Травень	133690	3295	325683	3109	302274	3059
Червень	216181	2613	416069	2987	133555	1515
Липень	127947	347	134495	279	88904	329
Серпень	115542	111	42678	90	130710	150
Вересень	275849	2167	275549	1847	...	...
Жовтень	221236	2517	233011	2139	...	...
Листопад	122473	3046	281327	3058	...	...
Грудень	264757	2594	97219	2534	...	...
За рік	2222009	25986	2793709	25632	1667621	14802
Середньогодинна продуктивність праці, грн.	186	x	209	x	212	x
Трудоємність 1 грн. послуг, год.	x	0,012	x	0,009	x	0,009

В свою чергу, зменшилася і трудомісткість надання медичних послуг з 0,012 год. у 2017 р. до 0,009 у 2018 та в 2019 рр. Тобто, темп зниження трудовитрат склав 21,5%.

Зниження трудомісткості продукції (робіт, послуг) тісно пов'язане з продуктивністю праці, що можна побачити при використанні таких формул [39, с. 291-296] :

$$\Delta P_p = \frac{T_z \times 100}{100 - T_z}, \quad (3.11)$$

$$T_z = \frac{\Delta P_p \times 100}{100 + \Delta P_p}, \quad (3.12)$$

де  $\Delta P_p$  – приріст продуктивності праці до базового рівня, %;

$T_z$  – зниження трудомісткості продукції (робіт, послуг) порівняно із базовим рівнем, %.

Так, за попередніми розрахунками по установі маємо:

$$\Delta P_p = 8,23 \times 100 : 100 - 8,23 = 8,97 (\%),$$

$$T_z = 8,97 \times 100 : 100 + 8,97 = 8,23 (\%)$$

Аналіз продуктивності праці розпочинають з оцінки її рівня та динаміки. Для цього фактичний показник продуктивності праці за звітний період (місяць, квартал, рік) порівнюють з плановим (розрахунковим) та з фактичним показником базового періоду. Таким чином визначається абсолютне та відносне відхилення.

Продуктивність праці - показник динамічний, що постійно змінюється під впливом безлічі факторів. Фактори зміни показника - це сукупність усіх рушійних сил і причин, що визначають його динаміку. Відповідно фактори підвищення продуктивності праці – це вся сукупність рушійних сил і причин, що приводять до збільшення продуктивності праці. Оскільки підвищення продуктивності праці має велике значення і для кожного підприємства окремо, і для суспільства в цілому, вивчення факторів і пошук резервів збільшення стає найважливішою задачею економічної теорії і практики. Крім того, на рівень і динаміку продуктивності праці впливають також умови, в яких протікає процес праці. Вони або підсилюють дію того чи іншого фактора (якщо вони сприятливі), або послабляють його.

Найбільш узагальнюючим показником продуктивності праці є середньорічний виробіток продукції одним працівником (РВ), який можна подати у вигляді добутку наступних факторів:

$$PB = P * D * T * GB, \quad (3.13)$$

де Р – питома вага лікарів в загальній чисельності працюючих, %;

Д – кількість відпрацьованих ними днів;

Т – тривалість робочого дня, год.;

ГВ – середньогодинний виробіток у вартісному або натуральному вираженні.

Перераховані фактори становлять детерміновану функціональну мультиплікативну залежність, їхній вплив можна розрахувати методом ланцюгових підстановок, для чого використаємо дані табл. 3.3.

Таблица 3.3.

### Рівень використання медичного персоналу

Золотниківської комунальної районної лікарні у 2017-2018 рр.

Показник	2017	2018	Відхилення, +/-	Темп зростання, %
Обсяг наданих послуг, тис. грн.	2222,0	2793,7	+271,7	125,7
Відпрацьовано днів одним лікарем	251	252	+1	100,4
Середня тривалість робочого дня, год.	4,0	4,0	-	100,0
Загальна кількість відпрацьованого часу всіма лікарями, год.	97388	94752	- 2636	97,3
Середньорічний виробіток, лікаря, грн.	122907	129720	+ 6813	129,7
Середньогодинний виробіток лікаря, грн.	122,81	129,48	+ 6,67	129,2

Вплив факторів:

А) зміни цілоденних втрат робочого часу:

$$(252 \cdot 4 \cdot 22,81) - (251 \cdot 4 \cdot 22,81) = 91,24 \text{ (грн.)};$$

Б) зміни тривалості робочого часу:

$$(252 \cdot 4 \cdot 22,81) - (252 \cdot 4 \cdot 22,81) = 0;$$

В) зміни середньогодинного виробітку:

$$(252 \cdot 4 \cdot 29,48) - (252 \cdot 4 \cdot 22,81) = + 6723,36 \text{ (грн.)};$$

Сумарний вплив факторів:  $6723,36 + 91,24 = 6814,6$  (грн.). Приріст середньорічного виробітку на одного працюючого на 6813 грн./особу відбувся за рахунок зростання середньогодинного виробітку (+6,67 грн./особу), що складає 29,24%. Вплив зміни чинника зміни тривалості робочого дня негативно позначається на рівні середньорічного виробітку установи і спричинив його зниження на 2636 грн. Це є резервом його підвищення. Оцінка впливу чинників на рівень середньорічного виробітку лікарів установи проводиться, використовуючи прийом відносних величин у табл. 3.4.

Таблиця 3.4.

Розрахунок впливу факторів на рівень середньорічного виробітку лікарів  
Золотниківської комунальної районної лікарні у 2017-2018 рр.

Показник	2018 р. до 2017 р.:		Розрахунок впливу факторів, грн.	Фактор
	%	в абсолют. показниках		
1	2	3	4	5
Кількість лікарів, осіб	14,00	-6	$-6 * 2793709 / 100 = -167622,54$	Зменшення кількості лікарів
Середня кількість відпрацьованих люд.- днів	99,6	-0,4	$-0,4 * 2793709 / 100 = -11174,84$	Втрата робочого часу
Середня кількість відпрацьованих люд.- год.	93,6	-6,4	$-6,4 * 2793709 / 100 = -178797,37$	Зменшення тривалості робочого дня
Послуги, прийняті в розрахунок продуктивності праці, грн.	125,73	+25,73	$+25,73 * 2793709 / 100 = +718821,33$	Збільшення середньогодинного виробітку одного лікаря

Усі фактори, що впливають на продуктивність праці, можна поділити на дві групи.

*Перша група* включає фактори, що діють у напрямку підвищення продуктивності праці, поліпшення організації праці і виробництва та



соціальних умов життя персоналу. Другу групу становлять чинники, що негативно відбиваються на продуктивності праці: несприятливі природні умови, погана організація виробництва і праці, напружена соціальна обстановка, які схематично представлені на рис. 3.5.



Рис. 3.5 Фактори, які впливають на рівень продуктивності праці

За своїм внутрішнім змістом і сутністю усі фактори прийнято поєднувати в *три основні групи*:

1) матеріально-технічні, пов'язані з рівнем розвитку техніки і технології, впровадженням у виробництво наукових відкриттів і розробок, удосконалюванням знарядь і засобів праці. У результаті дії матеріально-

технічних факторів у багато разів зростає продуктивна сила праці і знижується технологічна трудомісткість продукції;

2) організаційні, обумовлені організацією виробництва, праці і управління;

3) соціально-економічні, пов'язані зі складом працівників, рівнем їхньої кваліфікації, умовами праці і побуту, відношенням працівників до власності, з ефективністю стимулювання праці і зацікавленістю в кінцевих результатах виробництва, тобто з усім, що стосується людини і її ставлення до праці.

Групування факторів зростання продуктивності праці узагальнено на рис.

3.6.

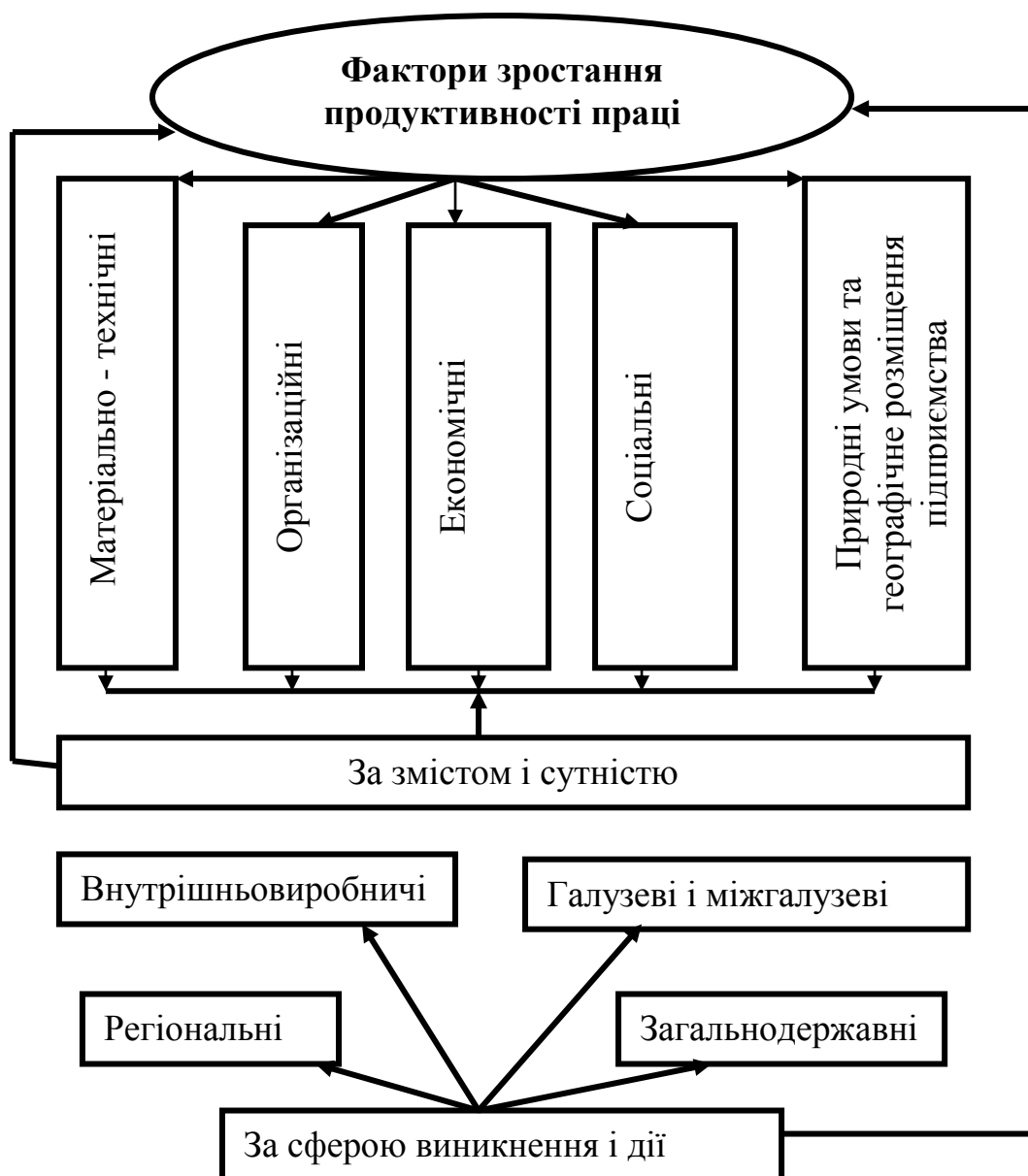


Рис. 3.6. Основні фактори підвищення рівня продуктивності праці

В економічній і навчальній літературі дореформеного періоду класифікація факторів зростання продуктивності праці зводилася в основному до розглянутих вище груп. Однак перехід вітчизняного господарства на ринкові відносини обумовлює потребу розширити традиційну класифікацію факторів, доповнивши її факторами економії минулої праці (сировини, матеріалів, палива, комплектуючих виробів, енергоносіїв, зовнішніх послуг і т. д.).

Якщо підходити до оцінки рівня продуктивності праці з позиції зіставлення результату виробництва і витрат живої праці і всієї минулої чи уречевленої праці, то коло факторів (і відповідно резервів, що стоять за ними) істотно розширюється: на показнику буде позначатися не тільки економія живої праці (відпрацьованих людино-годин, чи людино-днів, чисельності працівників, зайнятих у виробництві, як це традиційно і враховується), а й економія усіх видів минулої праці (сировини, матеріалів, напівфабрикатів, комплектуючих виробів, що поставляються по кооперації, усіх паливно-енергетичних ресурсів, послуг промислового характеру, а також у відповідних пропорціях частки амортизації основних виробничих засобів). Тому в умовах ринку існуючі класифікації факторів зростання продуктивності праці, на нашу думку, необхідно доповнити, принаймні, двома новими їх групами, пов'язаними з поточними витратами минулої праці (сировини, матеріалів, енергії й ін., що безпосередньо входять у продукт виробництва в кожному виробничому циклі), та економічним і ефективним використанням основних виробничих та невиробничих засобів (машин, механізмів, технологічного устаткування, апаратури, транспортних засобів, виробничих будинків і споруджень і ін.). Економія минулої праці, укладеної в матеріальних витратах першої групи, буде підвищувати продуктивність праці безпосередньо, у зворотній пропорції до досягнутої економії.

Рациональне використання виробничих і невиробничих засобів, що переносять минулу працю на новостворену продукцію частинами (у вартісній формі, у вигляді амортизаційних відрахувань), відіб'ється на показнику продуктивності праці через величину амортизаційних відрахувань. Тому за

інших рівних умов продуктивність праці за рахунок цього фактора буде тим вищою, чим менше буде задіяно засобів і чим краще і повніше вони будуть використовуватися.

*Резерви зростання продуктивності праці* - це можливості більш повного використання продуктивної сили праці, усіх факторів підвищення її результатів за рахунок удосконалювання техніки, технології, поліпшення організації виробництва, праці, управління. Резерви тісно пов'язані з факторами зростання продуктивності праці. Якщо той чи інший фактор розглядати як можливість, то використання пов'язаного з ним резерву - це процес перетворення можливості в дійсність.

У статистичній звітності є дані про використання сукупного фонду робочого часу, однак для аналізу його використання і виявлення резервів зростання продуктивності праці таких даних недостатньо. Для цього треба зіставляти фактичний і плановий баланси робочого часу в середньому на одного робітника. На основі зіставлення можна установити, які були можливості поліпшення використання робочого часу, за якими статтями балансу є відхилення фактичного його використання в порівнянні з планом, і намітити шляхи детального дослідження причин, що викликали ці відхилення. Найбільшу питому вагу у втратах робочого часу займають неявки в зв'язку з хворобами. Для виявлення причин захворювань і розробки заходів щодо їх скорочення визначаються розміри і динаміка основних видів хвороб: застудних, хронічних, пов'язаних з виробничим травматизмом та ін. Збільшення фонду робочого часу при скороченні неявок через хворобу забезпечує прямо пропорційне підвищення продуктивності праці і відповідну економію робочої сили.

Один із резервів зростання продуктивності праці - удосконалення структури кадрів, під якою розуміється співвідношення чисельності між окремими категоріями персоналу. Найважливішими є співвідношення чисельності основних і допоміжних робітників і чисельності робочих і всіх працюючих. Показники структури кадрів: питома вага робітників у загальній

чисельності персоналу і питома вага основних робітників у загальній чисельності робітників і всього персоналу.

### 3.3 Аналіз та основні напрямки удосконалення формування і використання фонду оплати праці

Для оцінки розміру заробітної плати працівників застосовується показник фонду оплати праці до якого включаються нарахування працівникам у грошовій та натуральній формах (оцінені в грошовому вираженні) за відпрацьований та невідпрацьований час, який підлягає оплаті за виконану роботу незалежно від джерела фінансування цих виплат [68]. За складом фонд оплати праці, поділяється на три блоки: основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; інші заохочувальні та компенсаційні виплати [68, 72].

У плануванні витрат на оплату праці необхідно враховувати дію як зовнішніх та внутрішніх факторів, які представлено на рис. 3.7.

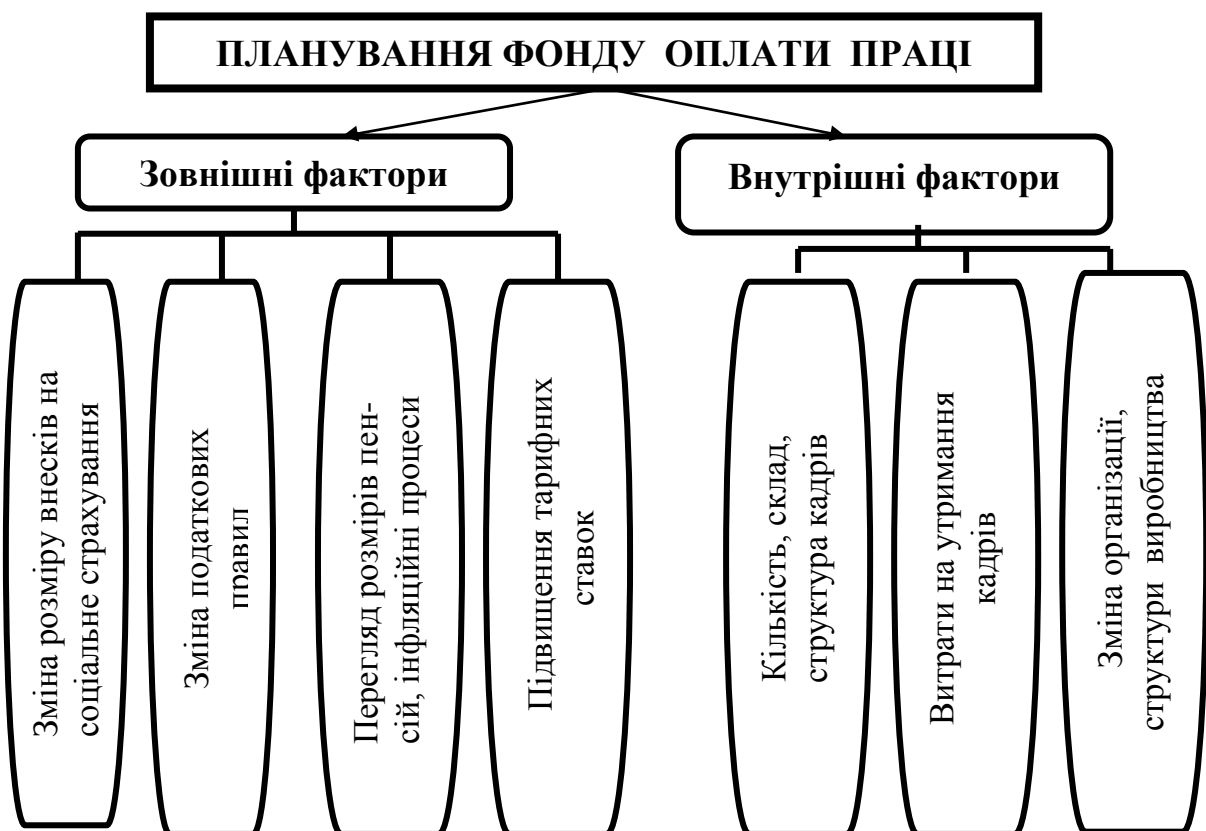


Рис. 3.7. Основні фактори впливу на процес формування фонду оплати праці установ державного сектору економіки.

В план має бути включено те, як будуть розвиватися законодавчі норми і тарифні угоди і чого від них можна буде чекати.

Аналіз фонду оплати праці (ФОП) здійснюється за такими напрямками, які представлені на рис.3.8.

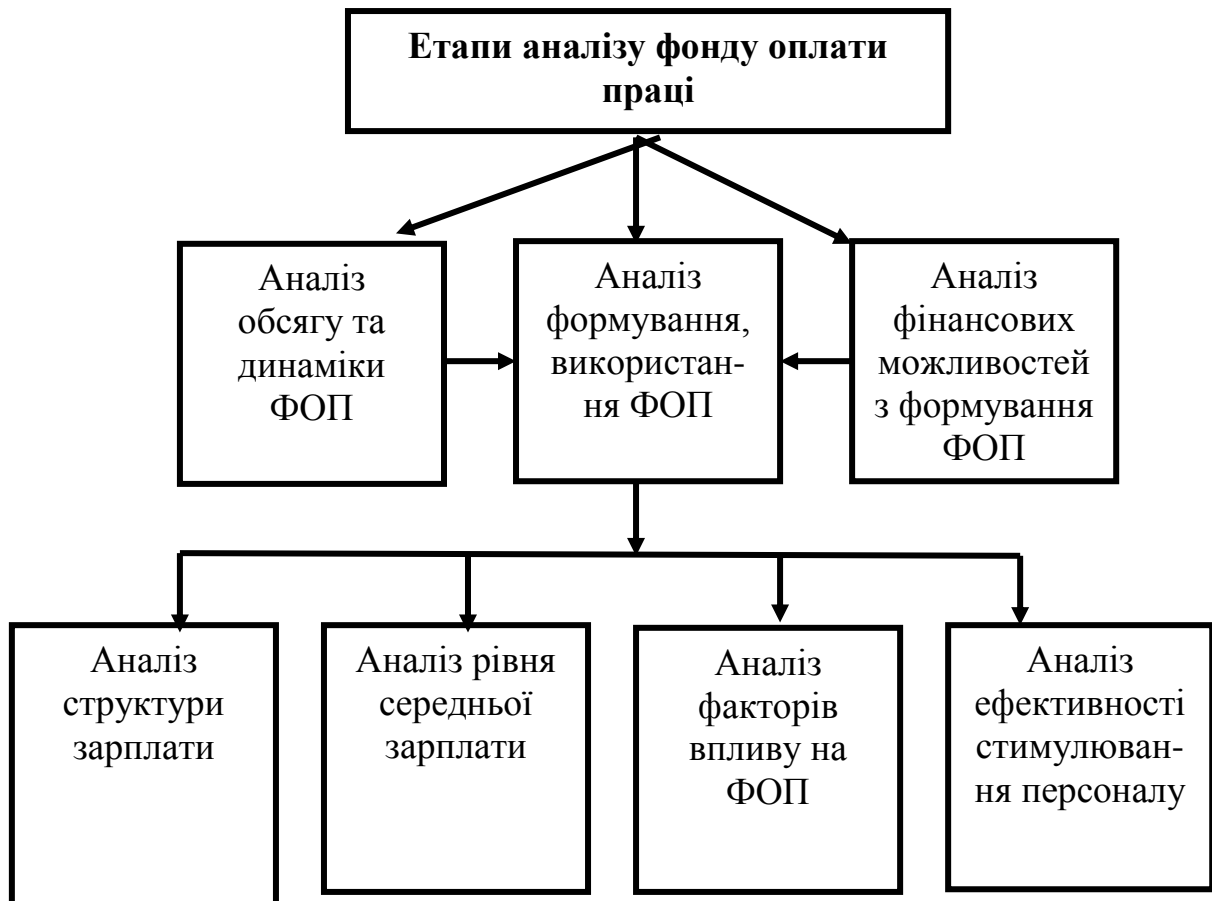


Рис. 3.8. Схема етапів аналізу фонду оплати праці

Перевитрата фонду заробітної плати свідчить про певні вади в існуючій організації виробництва і праці, маркетинговій діяльності. Тому необхідно з'ясувати причини і накреслити конкретні заходи щодо їх усунення.

Важливою частиною аналізу витрачання фонду заробітної плати підприємства є аналіз співвідношення темпів зростання середньої заробітної плати і продуктивності праці. Однією з умов зниження витрат заробітної плати на виробництво продукції, зниження її собівартості і збільшення внутрішніх нагромаджень є випереджаюче зростання продуктивності праці порівняно з підвищенням середньої заробітної плати. Недотримання цієї умови неминуче

викликає зростання собівартості продукції через перевитрати фондів заробітної плати. Засобом управління заробітною платою є нормативний метод, що передбачає встановлення її граничного розміру на одиницю продукції в грошовому вимірі. Цим досягається установа твёрдої залежності між збільшенням випуску продукції і сумою засобів, сформованих на оплату праці.

Аналіз використання фонду заробітної плати звичайно починають з визначення економії перевитрати фонду заробітної плати по персоналу і категоріях працюючих. При нормативному плануванні фонду заробітної плати зберігається розподіл його економії (чи перевитрат) на абсолютну або відносну, шляхом порівняння звітного і планового фондів, що дозволяє виявити відхилення, допущені у використанні засобів на оплату плати.

*Економію (-) або перевитрату (+) фонду заробітної плати (Еф) можна визначити за формулою:*

$$E\phi = 3\Phi - П\Phi, \quad (3.14)$$

Абсолютна економія або перевитрата фонду заробітної плати визначається шляхом зіставлення фактичного і планового фондів, як різниця між ними. Проте таке зіставлення може правильно характеризувати загальне використання фонду заробітної плати тільки у тому випадку, коли план по наданню послуг виконаний на 100%. Як відомо, чисельність і фонд заробітної платні деяких категорій працюючих (службовців, молодшого обслуговуючого персоналу і інше) безпосередньо не пов'язані з об'ємом виробничої програми. Чисельність же і фонд зарплати, наприклад, робітників залежить від ступеня виконання плану по випуску валової продукції (табл. 3.5).

Таблиця 3.5.

Фонд оплати праці медичного персоналу Золотниківської комунальної районної лікарні у 2017-2018 рр. по місяцях.

Місяць	2017	2018	Економія (-), перевитрати (+)	
			абсолютна	відносна, %
1	2	3	4	5
Січень	31408	42590	+11182	+35,6
Лютий	44604	45669	+1065	+2,4

Продовж. табл. 3.5.

1	2	3	4	5
Березень	89444	87737	-1707	-1,8
Квітень	82756	88695	+5939	+7,2
Травень	89560	88952	-608	-0,7
Червень	74905	88098	+13193	+17,6
Липень	9986	8306	-1680	-16,8
Серпень	3191	3041	-150	-4,7
Вересень	60428	53534	-6894	-11,4
Жовтень	69531	58556	-10975	-15,8
Листопад	84825	85365	+540	+0,6
Грудень	70295	68543,4	-1751,6	-2,5
Разом	710933	719086,40	+8153,4	+1,1

Як свідчать дані табл. 3.5, фонд оплати праці за 2018 р. порівняно з 2017 р. збільшився на 1,1% , абсолютна перевитрата складала – 8153,4 грн. за рахунок зміни середньорічної заробітної плати на одного лікаря. Саме у таких випадках, коли фактичні показники по наданню послуг відхиляються від планових, виявляється відносна економія або перевитрата фонду оплати праці.

Відносна економія або перевитрата заробітної плати визначається з урахуванням ступеня виконання виробничої програми шляхом віднімання з фактичного фонду заробітної плати планового фонду, приведеного відповідно до фактичного виконання плану по випуску продукції.

На величину абсолютного відхилення впливають два чинники: зміна середньоспискової чисельності працівників та зміна середньорічної заробітної плати працівника.

*Зміна середньоспискової чисельності працівників.* Для визначення її впливу на фонд оплати праці виявлене відхилення від планової чисельності працівників множиться на середньорічну планову заробітну плату середньоспискової чисельності працівників.

*Зміна середньорічної заробітної плати.* По діючій методиці для визначення впливу зміни середньорічної заробітної плати на фонд оплати праці суму відхилення від передбаченої планом середньорічної заробітної плати



одного працівника множать на фактичну в звітному періоді середньоспискову чисельність працівників.

Таким чином, з даних чинників на фонд оплати праці один (зміна середньоспискової чисельності працівників) може негативно, а другий (зміна середньорічної зарплати) – позитивно впливати.

На наступному етапі аналізу необхідно виявити конкретні причини, що викликали перевитрату фонду оплати. На відмінну від абсолютного відхилення на відносне відхилення фонду оплати праці впливають три чинники, а саме - зміни: середньоспискової чисельності працівників, середньорічної заробітної плати; відсотку виконання плану за об'ємом виробництва продукції.

*Зміна середньорічної заробітної плати.* Методика визначення впливу цього чинника на відносне відхилення також ідентична методиці визначення його впливу на абсолютне відхилення. *Відсоток виконання плану за об'ємом надання послуг.* Для визначення ступеня впливу цього чинника на відносне відхилення фонд оплати праці множить на відсоток перевиконання плану об'єму товарної продукції і одержаний результат ділиться на 100%.

На другому етапі аналізу визначають витрати фонду заробітної плати за категоріями працюючих, а також вивчають фактори, за рахунок яких отримані його економія чи перевитрата. Такими факторами є зміни чисельність працівників і зміна їхньої середньої заробітної плати.

Подальша деталізація аналізу ФЗП припускає аналіз структури фонду зарплати за її елементами. Важливим етапом аналізу трудових показників є аналіз середньої заробітної плати. Середня заробітна плата ( $\overline{ЗП}$ ) визначається за формулою:

$$\overline{ЗП} = \frac{\Phi ЗП + \Phi МЗ}{Чп}, \quad (3.15)$$

де ФЗП - фонд заробітної плати працівників, грн.; ФМЗ - фонд матеріального заохочення без виплат одноразової матеріальної допомоги, грн.; Чп – середньоспискова чисельність працівників, осіб.

Аналіз використання фонду оплати праці буде неповним без визначення коефіцієнта випередження зростання продуктивності праці над зростанням середньої заробітної плати, який показує лише, наскільки зростання продуктивності праці випереджає підвищення середньої зарплати чи відстає від неї.

Формування трудових витрат на оплату праці залежить від категорій працівників, оскільки оплата праці робітників більшою мірою схильна до впливу об'єму наданих послуг, або відпрацьованого часу (при почасовій оплаті праці). Оплата праці службовців здійснюється по встановлених посадових окладах, тобто напряду пов'язана з об'ємом виробництва (обсягом наданих послуг). Напрями витрат по оплаті праці наведено на рис. 3.9.

Змінна частина витрат на оплату праці включає оплату за годину роботи. Перш за все вказані види оплат залежать від кількості відпрацьованих годин. Чим більше відпрацьовано годин, тим більша оплата нараховується працівникам. Об'ємний чинник діє спільно із структурним, тобто із зміною питомої ваги окремих видів робіт, які мають велику або меншу трудомісткість і відповідно оплату за годину, що приводить до зміни нарахованої оплати праці почасовика. Третім чинником, що впливає на змінну частину оплати праці, є пряма оплата праці за одну годину, яка, у свою чергу, залежить від трудомісткості і годинної оплати праці. Формування витрат на оплату праці залежить і від категорій працівників, які змінюються під впливом науково-технічного прогресу.

Для здійснення аналізу необхідні наступні інформаційні матеріали:

1. Звітні дані (порівняно з планом) про чисельність працюючих, продуктивність праці, середньомісячну (квартальну, річну) зарплату, фонд заробітної плати.
2. Звітні дані (порівняно з планом) про використання фонду зарплати по його складових (структурним) елементах.
3. Дані про стан технічного нормування на підприємстві.
4. Дані про доплати за відхилення від нормальних умов роботи.



Рис. 3.9. Напрями витрат по оплаті праці

5. Матеріали, що характеризують законність ряду виплат і доплат, здійснених за звітний період.

6. Матеріали оперативного контролю, що стосуються правильності обліку.

### **3.4. Організаційні та методичні засади аудиту розрахунків з оплати праці**

Сучасний етап розвитку України характеризується її інтеграцією у систему міжнародних економічних відносин. Цей процес тісно пов'язаний з необхідністю удосконалення фінансово – економічного контролю, який являє собою систему спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта. Контроль не лише дає можливість отримати інформацію про об'єкт, а й впливає на нього - покращує виконавчу дисципліну. Отже, завдяки впливу на дійсність контроль проявляється в двох основних значеннях - як функція і як важливий принцип управління [79, с. 10].

Науковці виділяють декілька організаційних форм фінансово - економічного контролю в Україні, які представлені на рис. 3.10.

Поява багатьох юридично відокремлених господарюючих суб'єктів, у яких перетинаються інтереси зацікавлених сторін, зумовили необхідність незалежного фінансового контролю. Провідне місце в цьому процесі посідає Інститут аудиторства. Його основна мета - забезпечення контролю повноти і достовірності інформації, відображеної у фінансовій та податковій звітності підприємств. Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» [68] підприємець має право здійснювати незалежний контроль своєї фінансово-господарської діяльності на комерційній договірній основі за відповідну плату.

Досвід країн з розвинутою ринковою економікою щодо питань організації і регулювання процесів, які відбуваються на ринках аудиторських послуг, дає змогу виявити сукупність елементів системи організації аудиторської діяльності, необхідну і достатню для ефективного функціонування такої системи, а саме: закон про аудит; міжнародні чи національні стандарти аудиту;

наявність органу управління системою організації аудиторської діяльності, який має представництва в регіонах країни і штатний персонал; система підготовки, стажування й атестація аудиторів; державне ліцензування аудиторської діяльності; фінансування системи організації аудиторської діяльності; законодавче обмеження діяльності аудиторів; контроль якості роботи аудиторів і дотримання учасниками ринку аудиторських послуг законодавчих і нормативних актів з питань аудиту; наявність обов'язкової системи принципів і норм поведінки аудиторів.

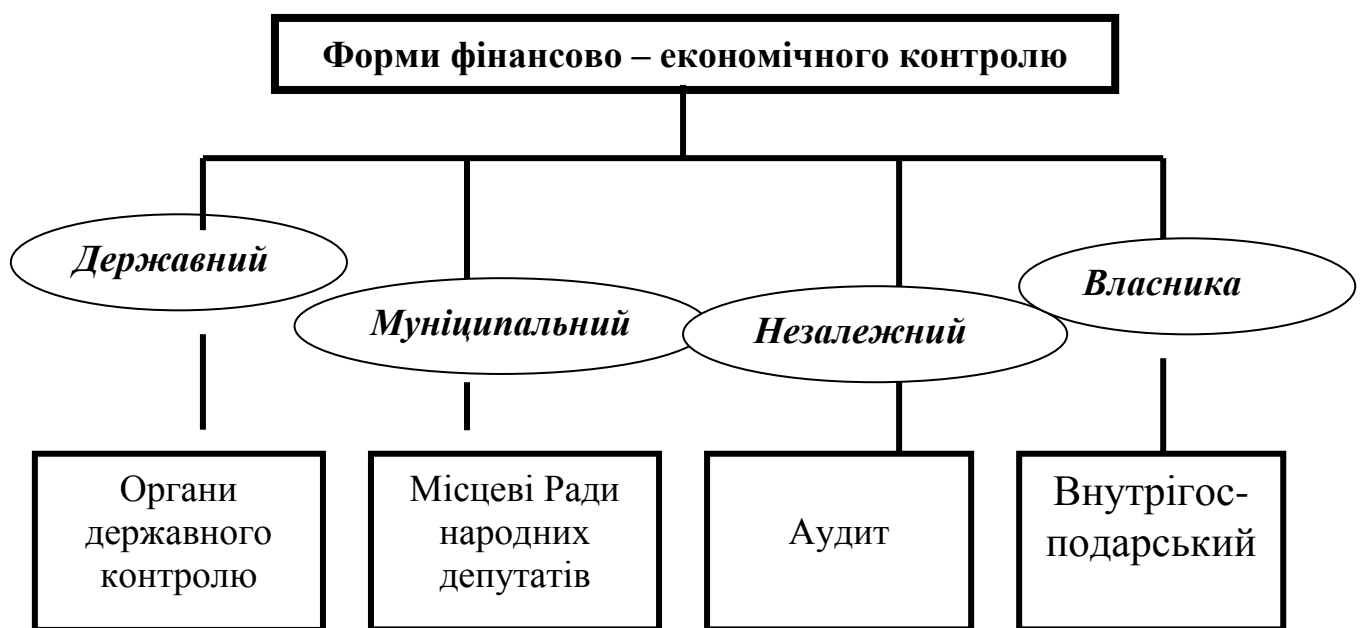


Рис. 3.10. Організаційні форми фінансово – економічного контролю в Україні

Досвід країн з розвинутою ринковою економікою щодо питань організації і регулювання процесів, які відбуваються на ринках аудиторських послуг, дає змогу виявити сукупність елементів системи організації аудиторської діяльності, необхідну і достатню для ефективного функціонування такої системи, а саме: закон про аудит; міжнародні чи національні стандарти аудиту; наявність органу управління системою організації аудиторської діяльності, який має представництва в регіонах країни і штатний персонал; система підготовки, стажування й атестація аудиторів; державне ліцензування

аудиторської діяльності; фінансування системи організації аудиторської діяльності; законодавче обмеження діяльності аудиторів; контроль якості роботи аудиторів і дотримання учасниками ринку аудиторських послуг законодавчих і нормативних актів з питань аудиту; наявність обов'язкової системи принципів і норм поведінки аудиторів.

*Державний аудит* - це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їхньої звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам [7]. У Законі України «Про аудиторську діяльність», крім того, визначено правові засади організації і здійснення аудиторської діяльності в Україні. Аудиторська діяльність в Україні також регламентується Кодексом професійної етики та стандартами аудиту (рис. 3.11).

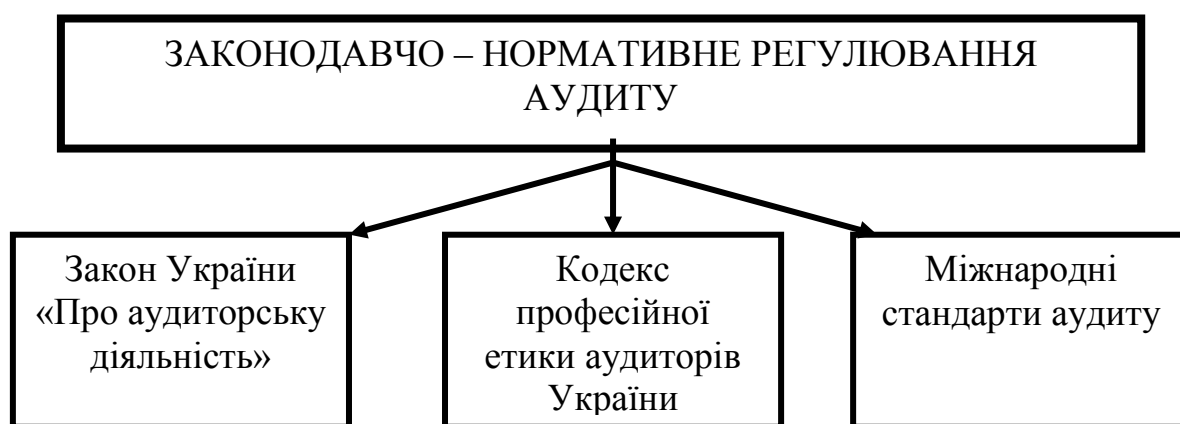


Рис. 3.11. Нормативне регулювання аудиту в Україні.

Аудиторська діяльність в Україні регулюється професійною організацією - Аудиторською палатою України (АПУ), вона функціонує як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування.

Успішна діяльність будь - якої організації немислима без аналізу трудових показників, який дозволяє більш точно оцінити техніко – економічний

потенціал, визначити резерви більш ефективного використання працівників підприємства, покращення організації, умов праці і її оплати. Одним із способів зовнішньої оцінки діяльності підприємств, зокрема, аналізу трудових показників, являється створення особливого напрямку аудиторської діяльності – аудиту трудової сфери (персоналу).

Аудит у сфері праці - це система заходів зі збору інформації, її аналізу й оцінки на цій основі ефективності діяльності підприємства з організації праці та її оплати [46]. Об'єктом аудиту є трудовий колектив, персонал підприємства та розрахунки з ним, його діяльність. З метою аудиту персонал підприємства і його діяльність представляються у вигляді системи показників, що дозволяють охарактеризувати: результативність, ефективність функціонування трудового колективу; ефективність організації соціально-трудова відносин; ефективність систем оплати праці; раціональність методів оцінки праці; результативність організації робочих місць, розподілу робіт; ефективність використання робочого часу тощо.

При цьому оцінка ефективності діяльності працівників та оплата їх праці розглядається як головна, глобальна мета аудиту. Аудит дозволяє переконатися у взаємній відповідності діяльності підприємства з управління персоналом і стратегії його розвитку, а також взаємній відповідності регламентації соціально-трудова відносин і законів, правил, інструкцій та методик, що визначають цю діяльність. За результатами аудиторської перевірки можуть бути визначені напрямки для встановлення чи зміни удосконалення стандартів. Перевірка сприяє кадровим перестановкам, які поліпшують якісний склад трудових ресурсів, просуванню більш перспективних співробітників і розвитку їхньої творчої активності.

Стосовно роботи безпосередньо з кадровими службами підприємства, то тут аудит дозволяє підвищити роль кадрових служб, наблизити їхню діяльність до мети і завдань підприємства, загострити їхню увагу на найважливіших питаннях.

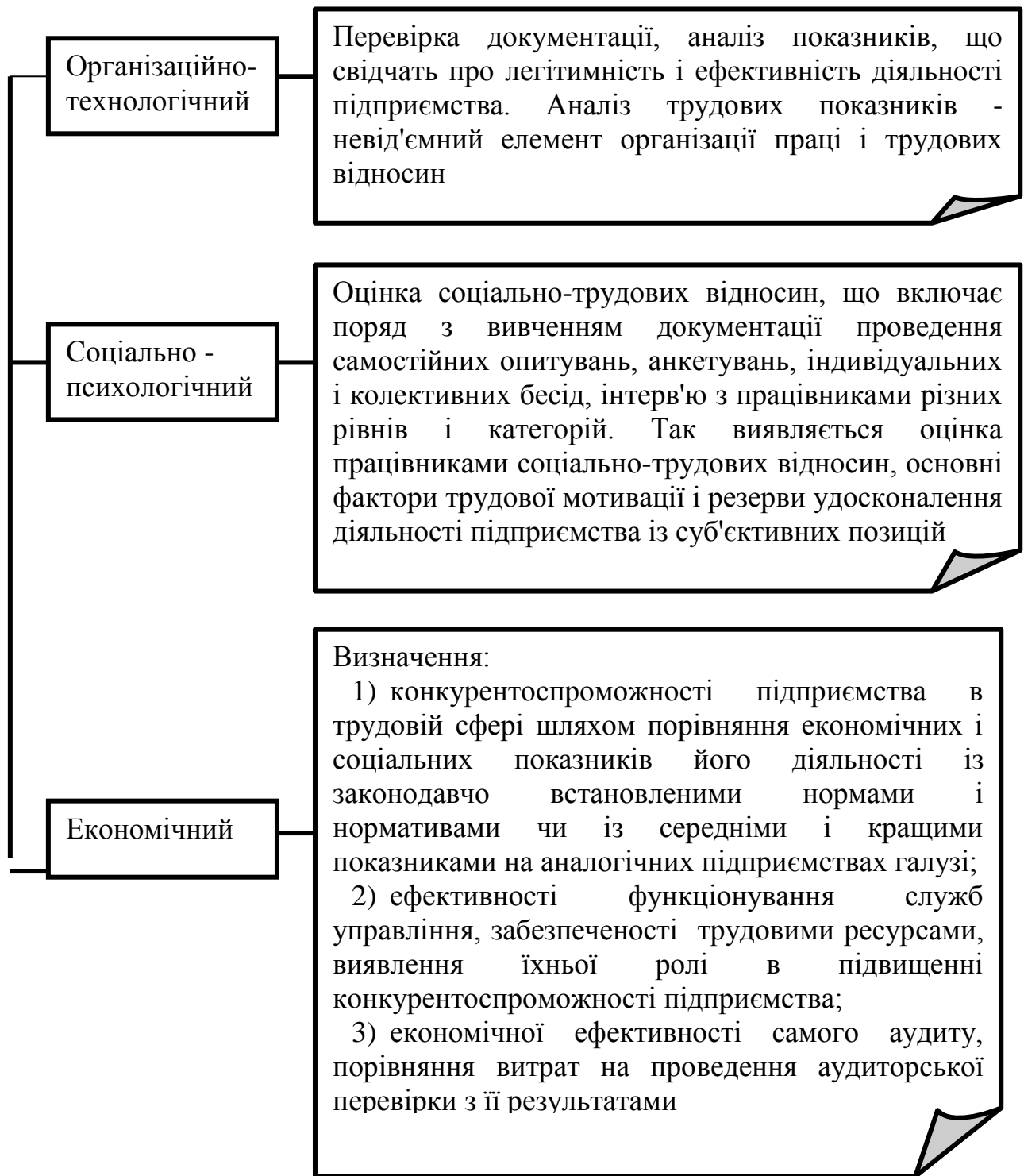


Рис. 3.12. Аспекти аудиту розрахунків з оплати праці.

Аудит у сфері праці і її оплати може бути розглянутий у трьох основних аспектах, які представлені на рис. 3.12: організаційно-технологічний; соціально-психологічний; економічний.

Подібно до фінансових перевірок аудит у сфері праці та її оплати повинен проводитися періодично, щоб переконатися у виконанні поставлених задач.



Аналіз і оцінка якогось одного показника чи явища у відриві від інших не дають бажаного результату - необхідний комплексний аналіз. Найбільш ефективна перевірка, яка гарантує повну і достовірну інформацію про результати впровадження програм управління і розвитку персоналу, розглядається як внесок у вирішення стратегічних задач підприємства (табл. 3.6).

Таблиця 3.6.

Пріоритетні напрями аудиту розрахунків  
з оплати праці за функціями управління персоналом

Основні функції управління	Зміст аудиту
Формування кадрової політики	Оцінка поточного стану кадрової політики, ступеня її відповідності цілям підприємства, стратегії його розвитку, оцінка зв'язку кадрової політики із специфікою підприємства і зовнішніми умовами
Планування особового складу	Оцінка наявних ресурсів, цілей і перспектив розвитку організації, майбутніх потреб щодо кадрів, аналіз штатного розпису, ступеня його обґрунтування
Використання особового складу	Аналіз рівня зайнятості особового складу підприємства, аналіз забезпечення стабільності особового складу, вивчення зайнятості жінок, осіб похилого віку і інших верств населення
Організація трудової діяльності працівників	Аналіз умов, техніки безпеки та охорони праці на підприємстві, оцінка раціональності організації робочих місць, розподілу робіт, аналіз вкладених коштів в цю сферу й отримання результатів
Оплата та стимулювання праці	Аналіз форм і систем, рівня і структури оплати праці, форм і систем стимулювання, оцінка їх відповідності розробленим принципам, меті, завданням підприємства
Трудові відносини в колективі	Діагностика соціально – психологічного клімату, організаційної культури, оцінка рівня соціального напруження в колективі

Перевірка програми розвитку кадрів підприємства, як правило, зосереджена на аналізі функціонування служби розвитку персоналу і її відділів. Але перевірка не повинна обмежуватися лише цим. Вона передбачає також вивчення організації управління персоналом на даному підприємстві, включаючи аналіз діяльності управляючого персоналу на різних рівнях управління. Найбільша увага повинна бути надана оцінці ефективності

діяльності служби розвитку персоналу на оперативному рівні в залежності від її впливу на поведінку і ставлення до роботи співробітників і обсягу її послуг менеджерам і службовцям. Перевірка сама по собі дає лише необхідну інформацію про стан справ на підприємстві, яка реального практичного значення може і не мати. Тільки підготовка на її основі програми перетворення соціально-трудових відносин і розробка алгоритмів управлінських рішень з практичних її здійснень можуть реально вплинути на ефективність діяльності підприємства.

Аудит праці та її оплати повинен здійснюватися у кілька етапів: підготовчий, що включає розробку підходів до проведення перевірки; збирання інформації; аналізу й обробки інформації та оцінки ефективності аудиторської перевірки, які наведено в блок – схемі (рис. 3.13). Аудит - це форма науково-практичного дослідження, тому важливо, щоб його результати були засновані на об'єктивних, порівняльних і достовірних даних. При перевірках допускається використання будь-яких видів документації з праці і трудових відносин. Додатково до аналізу документації проводиться опитування менеджерів, управляючих трудовими ресурсами, працівників відділів кадрів і служби управління персоналом, вибіркового числа осіб керівного персоналу і підлеглих.

Одним із найважливіших завдань аудиту в області праці є, як відзначалося вище, визначення ефективності здійснення програми управління і розвитку трудових ресурсів (мається на увазі, що така програма існує на кожному підприємстві). Тому перед початком перевірки цілі і задачі програми повинні бути чітко визначені, а якщо необхідно, уточнені.

- оцінку відповідності програми організаційним цілям підприємства, її обґрунтованості і напруженості;

- оцінку ходу виконання програми. Крім цього, необхідно ретельно перевірити правила і методики, щоб визначити, наскільки вони відповідають поставленим задачам.



Рис. 3.13. Блок-схема управління аудиту при проведенні перевірки розрахунків з оплати праці в установах державного сектору економіки.

Це особливо важливо, якщо в перевірці беруть участь зовнішні аудитори. Ця перевірка повинна включати принаймні три цільові функції:

- оцінку взаємозв'язку і несуперечності загальнодержавних законів, галузевих інструкцій і внутріфірмових правил і установок;

Чисто технологічно процес аудиту праці і її оплати, як вважають фахівці, повинен складатися із шести ступенів [8, с.320]. Перший - формалізація ідеї проведення аудиторської перевірки, визначення її цілей і гіпотетичних вигод для підприємства від її проведення. На другому ступені добирається персонал для організації перевірки, і в разі потреби проводиться його навчання. Третій ступінь - збір звітних даних по роботі з працівниками на різних рівнях управління трудовими ресурсами та організації їх оплати. Четвертий - попередня підготовка звітів з перевірки й обговорення їх з лінійними керівниками. П'ятий - надання звіту керуючому персоналом і вироблення разом з ним основних рекомендацій - як удосконалити управління персоналом та оплату праці. Шостий - впровадження коригувальних заходів у процес життєдіяльності підприємства.

Для проведення перевірки можна залучати співробітників даного підприємства чи представників інших організацій. У кожному з цих підходів є свої переваги і недоліки. Свої працівники більше знають про організацію, і їм легше визначити, які аспекти потребують оцінки, їм простіше проводити опитування й анкетування, тому що вони в меншій мірі розглядаються перевіряючими як погроза, тобто щось вороже. Разом з тим їм складніше подивитися на проблеми «зі сторони», вони самі багато в чому звикли з існуючим порядком, а отже, їм утруднюється бути абсолютно об'єктивними в оцінках. Такі якості, як об'єктивність і незалежність, більше притаманні зовнішнім аудиторам, яким нема необхідності піклуватися про «честь фірми», вони не залежать від керівників підприємства і які, нарешті, будучи фахівцями у сфері праці та її оплати, у курсі найновітніших ідей і досягнень. Найбільш ефективним можна вважати залучення до проведення аудита зовнішніх перевіряючих, які мають досвід як в організації праці і управлінні трудовими ресурсами на підприємстві, так і в питаннях трудового права. Це доцільно, оскільки організація праці тісно пов'язана з трудовим законодавством, а оцінка легітимності діяльності фірми є однією з цілей аудиту.

Основними джерелами інформації, які використовують при проведенні аудиту в області праці і її оплати, є: закони й інструкції, трудові показники, анкетування й інтерв'ю працівників, первинна документація, статистична звітність з праці, бухгалтерська фінансова звітність, дані податкової звітності. Кількість законів і інструкцій, що регламентують процес праці та її оплату, дуже велика. Передбачається, що підприємства (організації) відповідно до них розробляють власні програми і методики. Вище керівництво підприємства може в результаті аудиторської перевірки ще раз уточнити, наскільки дотримуються законів і інструкцій посадові особи, на які покладено обов'язки ведення обліку розрахунків з оплати праці, обліку особового складу, робочого часу, правильності утримань податків і внесків із заробітної плати. Рівні можливості занятості, техніка безпеки й охорона здоров'я, пенсійні програми - ось ті основні макроекономічні проблеми, реалізація яких на мікро рівні може бути перевірена в процесі аудиту праці та її оплати. Оцінку стану цієї роботи на підприємстві можна дати не тільки на основі перевірки документації і звітності, але і на базі аналізу анкет, опитувальних листів, у результаті бесід із працівниками.

Керівники підприємств повинні активно працювати над відповідністю діяльності організації законам і інструкціям, причому важливо не тільки розробити ефективні правила і методики, але й переконатися, що підлеглі їх повністю розуміють. Дуже часто приймається як належне, що працівники знають всі інструкції, щодо їхніх прав і обов'язків, однак досвідчені аудитори переконані, що перевірка знання працівниками своїх посадових інструкцій, трудового законодавства так само необхідна, як і перевірка знань техніки безпеки й охорони праці.

Специфічна ціль аудиторської перевірки полягає в тому, що вона не тільки визначає, наскільки дотримуються в організації законів, правил й інструкцій, але й одночасно в ході індивідуальних і групових бесід і зустрічей із працівниками, аналізу матеріалів анкет і опитувальних листів дає можливість виявити застарілі інструкції і вимоги, що не були вчасно оновлені чи

відмінені. Вихід із законотворчою ініціативою у вищі органи і подальше усунення таких обмежень може саме по собі стати джерелом зростання продуктивності праці чи принаймні полегшить і спростить роботу працівників.

Отже, аудит питань праці і її оплати як елемент виявлення резервів підвищення ефективності і прибутковості підприємства є одним із найбільш діючих факторів економічної політики підприємства, що особливо наочно проглядається в умовах трансформації економіки. Чисто методично аудит містить у собі як мікроекономічні, так і макроекономічні питання організації праці і її оплати та охоплює практично всі елементи трудових відносин. Систематичне проведення аудиторських перевірок дає можливість правильно оцінити стан і розвиток трудових відносин на підприємстві.

### **Висновки до розділу 3.**

1. Аналіз ефективності праці персоналу показав, що в Золотниківській комунальній районній лікарні спостерігається тенденція поліпшення рівня використання праці працівників. Так, порівняно із 2017 р. середньогодинна продуктивність праці збільшилася у 2018 р. на 27,5%, а за 8 місяців 2019 р. – на 31,8%. В свою чергу, зменшилася і трудомісткість надання медичних послуг з 0,012 год. у 2017 р. до 0,009 у 2018 та в 2019 рр. Темп зниження трудовитрат склав 21,5%.

2. Аудит праці та її оплати займає особливе місце в системі фінансово – господарського контролю, застосовується в якості методу, який визначає ефективність системи прийняття управлінських рішень і контролю ефективності системи управління працівниками.

3. Мета проведення аудиту розрахунків з оплати праці - це встановлення достовірності первинних даних щодо наявності зобов'язань перед працівниками підприємства, законності і доцільності проведених розрахунків, повноти і своєчасності відображення даних в первинних документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку розрахунків по заробітній

платі і його відповідності прийнятій на підприємстві обліковій політиці, національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, достовірності відображення стану розрахунків з персоналом у звітності підприємства.

4. Аудит у сфері слід розглядати у трьох основних аспектах: організаційно-технологічному; соціально-психологічному; економічному. Інструментарієм проведення аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці є: інтерв'ю; анкетні опитування і огляди; аналіз офіційних документів; зовнішня інформація; експерименти.

5. В ході аудиту розрахунків по оплаті праці аудитору слід керуватися законодавчими та нормативними документами, які регулюють ці питання, чітко спланувати проведення аудиторської перевірки, визначити джерела отримання інформації та вибрати найбільш ефективні методи за допомогою яких буде проведено перевірку. Виявлені аудитором порушення та відхилення від норм чинного законодавства заносяться до його робочих документів, а пізніше знаходять відображення у відповідних узагальнюючих документах і доводяться до відома замовника.

## ВИСНОВКИ

Дослідження теоретико-методичних основ обліку і контролю розрахунків з оплати праці в установах державного сектору економіки дозволило сформулювати висновки, які висвітлюють вирішення основних завдань дипломної роботи відповідно до поставленої мети:

1. Важливим і необхідним є дослідження праці з точки зору бухгалтерського обліку та аналізу. В переважній більшості, вчені розглядають питання праці або з політекономічної, або з соціально-економічної точок зору. У той ж час праці як обліковій категорії приділяється мало уваги, хоча це дуже актуальне питання, особливо на практиці, враховуючи складний період становлення ринкових відносин та інтеграції нашої країни у світове співтовариство.

2. У результаті проведеного ретроспективного аналізу визначено, що теоретико-методологічні положення праці та її оплати набули активного розвитку у другій половині ХХ-ого столітті у зв'язку з введенням у наукову практику нових економічних категорій: людський капітал, трудові ресурси, мотивація праці, тощо. Крім даних категорій на розвиток наукової думки про працю вплинули зміни бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту. Автором виділено ряд характеристик, які надають розрахунку праці обліково-аналітичного змісту. Розвиток інформаційних технологій також здійснює значний вплив на облік та аналіз праці та її оплати, що приводить до еволюції та розвитку наукової думки про працю.

3. Організація обліку та аналізу розрахунків з оплати праці із застосуванням інформаційних технологій має багато переваг над ручною організацією. У зв'язку з цим визначено особливості, які виникають під впливом вибраних факторів на організацію обліку розрахунків з оплати праці. Дослідження проводилося для трьох варіантів організації обліку: ручна, напівавтоматична, застосування єдиної автоматизованої системи. Головним



критерієм для вибору факторів була їх універсальність, тобто можливість застосування для будь-яких установ державного сектору економіки.

4. Виділено й розкрито принципи побудови автоматизованої обліково-аналітичної системи, адаптовані з урахуванням з урахуванням адаптації їх до специфіки обліку розрахунків з оплати праці. Основні види автоматизованої системи згруповані за двома ознаками: ступінь охоплення облікових функцій і можливість розширення базових функцій системи. Це дасть змогу вибрати оптимальний варіант обліково-аналітичної системи розрахунків з оплати праці для конкретного підприємства.

5. Встановлені основні етапи побудови обліково-аналітичної системи розрахунків з оплати праці дозволяють встановити чітку послідовність кроків по підготовці, створенню та впровадженню її на підприємстві. На одному з етапів показано зразок розробки концептуальної схеми обліково-аналітичної системи розрахунків з оплати праці.

6. Одним із першочергових завдань кожного підприємства незалежно від форми власності є облік персоналу підприємства, який ведеться відділом кадрів, або іншою уповноваженою особою. Відділ кадрів є самостійним структурним підрозділом Золотниківської комунальної районної лікарні і діє на підставі положення, затвердженого керівником лікарні. Відділ кадрів підпорядковується головному лікарю і у своїй роботі керується його наказами та відповідним чинним законодавством. Структура відділу та кількість його штатних працівників визначається штатним розкладом установи. За основу розрахунку потрібної кількості штатних працівників відділу кадрів приймається чисельність персоналу, конкретні умови та характерні особливості типу і специфіки тощо. Створення відділу кадрів Золотниківській комунальної районної лікарні підпорядковано одній меті – формування кваліфікованого персоналу.

7. Аналітичний облік розрахунків з оплати праці ведеться по кожній особі у розрахунково-платіжних відомостях працівників ф. П-6. Синтетичний облік розрахунків із працівниками за всіма видами виплат здійснюється на

пасивному рахунку 65 “Розрахунки з оплати праці”, який розподіляється на ряд субрахунків. Синтетичний облік виплати заробітної плати відображається в щомісячних накопичувальних відомостях ведення бухгалтерського обліку:

через касу у меморіальному ордері № 1 «Накопичувальна відомість за касовими операціями» т. ф. 380 (бюджет);

через банк у меморіальному ордері № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України в установах банків» т. ф. 381 (бюджет) – при фінансуванні за рахунок коштів загального фонду та у меморіальному ордері № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України в установах банків» т. ф. 382 (бюджет) – при фінансуванні за рахунок коштів спеціального фонду. Аналітичний облік розрахунків із депонентами ведеться за кожним депонентом у книзі аналітичного обліку депонованої заробітної плати та стипендій (ф. 441).

8. Удосконалення системи заробітної плати в бюджетних галузях має виходити із повсякденної практики із втіленням у життя нових сучасних норм і механізмів регулювання трудових відносин. Головними недоліками оплати праці у бюджетних галузях є низькі ставки й оклади, незначна міжпосадова диференціація заробітної плати, неадекватна оцінка праці провідних спеціалістів. Очевидно, що вирішити назрілі питання неможливо одномоментно і радикально за рахунок збільшення фонду оплати праці.

9. В процесі удосконалення оплати праці працівників бюджетної сфери важливо забезпечити підвищення заробітної плати працівників бюджетних установ в обґрунтованих пропорціях із середньою заробітною платою в економіці та промисловості; визначити розміри посадових окладів працівникам бюджетної сфери залежно від їх кваліфікації, складності виконуваних робіт та умов праці; забезпечити тарифікацію працівників на основі вимог тарифно-кваліфікаційних довідників професій (посад) працівників бюджетної сфери за єдиною методикою; удосконалити державні гарантії в оплаті праці окремих

категорій працівників різних галузей бюджетної сфери; упорядкувати додаткові види виплат.

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

11. Аналіз ефективності праці персоналу показав, що в Золотниківській комунальній районній лікарні спостерігається тенденція поліпшення рівня використання праці працівників. Так, порівняно із 2017 р. середньогодинна продуктивність праці збільшилася у 2018 р. на 27,5%, а за 8 місяців 2019 р. – на 31,8%. В свою чергу, зменшилася і трудомісткість надання медичних послуг з 0,012 год. у 2017 р. до 0,009 у 2018 та в 2019 рр. Темп зниження трудовитрат склав 21,5%.

12. Аудит праці та її оплати займає особливе місце в системі фінансово – господарського контролю, застосовується в якості методу, який визначає ефективність системи прийняття управлінських рішень і контролю ефективності системи управління працівниками.

13. Мета проведення аудиту розрахунків з оплати праці - це встановлення достовірності первинних даних щодо наявності зобов'язань перед працівниками підприємства, законності і доцільності проведених розрахунків, повноти і своєчасності відображення даних в первинних документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку розрахунків по заробітній платі і його відповідності прийнятій на підприємстві обліковій політиці,

національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, достовірності відображення стану розрахунків з персоналом у звітності підприємства.

14. Аудит у сфері слід розглядати у трьох основних аспектах: організаційно-технологічному; соціально-психологічному; економічному. Інструментарієм проведення аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці є: інтерв'ю; анкетні опитування і огляди; аналіз офіційних документів; зовнішня інформація; експерименти.

15. В ході аудиту розрахунків по оплаті праці аудитору слід керуватися законодавчими та нормативними документами, які регулюють ці питання, чітко спланувати проведення аудиторської перевірки, визначити джерела отримання інформації та вибрати найбільш ефективні методи за допомогою яких буде проведено перевірку. Виявлені аудитором порушення та відхилення від норм чинного законодавства заносяться до його робочих документів, а пізніше знаходять відображення у відповідних узагальнюючих документах і доводяться до відома замовника.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Акименко О. Ю. Облік у бюджетних установах : навч. посіб.; ред.: В. С. Лень; Чернігів. нац. технол. ун-т. – Чернігів : Десна Поліграф, 2016. – 559 с.
2. Бала Р. Д. Індикатори оцінювання управління персоналом на засадах коучингу. Бізнес Інформ. – 2016. – № 2. – С. 367–373.
3. Беккер, Г. Человеческий капитал (главы из книги). США: экономика, политика, идеология. – 1993. – №11. – С. 17.
4. Бугуцький О.А., Купалова Г.І., Дієсперов В.С., Степаненко І.Х., Саблук П.Т. Мотивація праці та формування ринку робочої сили. П.Т. Саблук (ред.), О.А. Бугуцький (ред.). – К.: Урожай, 1993. – 416 с.
5. Бурденюк Т. Г. Експертна діагностика зовнішнього середовища установ державного сектору економіки. Стан і перспективи розвитку обліково–інформаційної системи в Україні: матеріали III міжнар. наук.–прак. конф. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – с. 142–144
6. Бурденюк Т. Г. Особливості діагностики фінансово–майнового стану установ державного сектору економіки. Економіка, підприємництво та бізнес–культура: трансформації в умовах розвитку інновацій: матеріали міжнар. наук.–прак. конф. – Херсон, 2015. – С.204–206
7. Бурденюк Т.Г., Панасюк В.М., Шухманн В.А. Методики аналізу ефективності впровадження технологій інформаційної безпеки підприємства. Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів III міжнар. наук.–практ. інтернет–конф. [м. Тернопіль, 26 черв. 2018 р.] / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – С. 77–79.
8. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі : навч. посіб. Ч. 3. Бухгалтерський облік та звітність у бюджетній сфері України. Під ред.: М. В. Кужельний; МОН України, Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана, Укр. асоц. сертифіков. бухгалтерів і аудиторів. – К. : Аграр. наука, 2009. – 328 с.

9. Было бы желание: советы по выбору и внедрению информационной системы. Бухгалтер и компьютер. – 2005. – № 3. – С. 13 – 15.
10. Вам это надо! Роль и задачи бухгалтера при автоматизации бухгалтерского учета. Бухгалтер и компьютер. – 2004 – №6. – С. 9 – 12.
11. Василенко И.А. Административно–государственное управление в странах Запада: США, Великобритания, Франция, Германия: Учеб. пособие для студ. вузов, обуч. по напр. и спец. "Политология", "Гос. и муниципальное управление", "Юриспруденция". – 2.изд., перераб. и доп. – М.: Издательская корпорация "Логос", 2000. – 200 с.
12. Вербило О. Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посіб.; Нац. ун–т біоресурсів і природокористування України. – 2–ге вид., доповн. і переробл. – К., 2010. – 461 с.
13. Власюк Г. В. Організація обліку та вдосконалення звітності з оплати праці в бюджетних установах. Держава та регіони. Сер. Економіка та підприємництво. – 2010. – Вип. 6. – С. 201–204
14. Власюк Н. І. Фінансовий аналіз : навч. посіб. для студентів напряму підгот. "Фінанси і кредит"; Укоопспілка, Львів. комерц. акад. – Львів : Вид–во ЛКА, 2016. – 311 с.
15. Гайдук І. С. Теоретико–методологічні аспекти поняття «людський потенціал». Екон. вісн. ун–ту.: зб. наук. пр. – 2016. – Вип. 30/1. – С. 113–120.
16. Гільорме Т. Методологічні засади стратегічного аудиту персоналу підприємства. Наук. вісн.. – 2015. – № 5. – С. 25–40.
17. Господарський кодекс України прийнятий Верховною Радою України 16 січня 2003 № 436 – IV. Електронний ресурс. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436–15>
18. Дейнеко Є. В. Аналіз стану та перспективи організації державного внутрішнього фінансового контролю в умовах реформування державного фінансового контролю України. Бізнес Інформ. – 2016. – № 9. – С. 184–191.
19. Евченко А.В., Есенкова Г.А. Экономика и социология труда: Курс лекций. – Курск., 2001. – 194 с.

20. Єршова Н. Ю. Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку. Проблеми економіки. – 2017. – № 1. – С. 195–202.
21. Задорожний З. В., Ковальчук Є. К., Панасюк В.М. Облік в галузях економіки: навч. посіб. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2010. – 245 с.
22. Закаблук Г. О. Економічна ефективність удосконалення системи управління персоналом підприємства. Держава та регіони. Сер. Економіка та підприємництво. – 2015. – Вип. 2. – С. 33–42.
23. Залознова Ю. С. Розвиток персоналу підприємств на засадах соціальної відповідальності: міжнародний досвід і національна практика. Бізнес Інформ. – 2016. – № 11. – С. 359–366.
24. Захарчин Г. М. Нові аспекти управління персоналом в умовах побудови громадянського суспільства. Актуальні проблеми економіки. – 2016. – № 5. – С. 254–259.
25. Зленко А. М. Професійний розвиток персоналу як передумова підвищення рівня продуктивності праці. Екон. вісн. ун-ту : зб. наук. пр. – 2015. – Вип. 24/1. – С. 34–38.
26. Злупко С.М. Історія економічної теорії: Підручник. – К.: Наукова думка, 2005. – 719 с.
27. Ізмайлов Я. О. Розвиток методології економічного аналізу господарської діяльності підприємств у постіндустріальній економіці. Проблеми економіки. – 2016. – № 3. – С. 165–174
28. Історія економічних учень: Підручник: У 2ч. – ч.2. – К.: Знання, 2006. – 577 с.
29. Калінкін Д. В. Рекомендації щодо упорядкування внутрішнього аудиту бюджетних установ. Бізнес Інформ. – 2017. – № 1. – С. 251–255.
30. Капелюшников Р.И. Современные буржуазные концепции формирования рабочей силы: критический анализ. М.: Наука, 1981. – 340 с.
31. Кардашов В. Мотивация персонала: теория и практика. Человек и труд. – 2002. – №10. – С. 80–83.

32. Карл Маркс и современная философия: Сб. материалов науч.конф. к 180–летию со дня рождения К. Маркса. – М.: 1999. –380 с.
33. Кендрик Дж. Совокупный капитал США и его формирование. – М.: Прогресс, 1978. – 275 с.
34. Кичко І. Мотиваційний чинник антикризового управління персоналом. Проблеми і перспективи економіки та упр. – 2016. – № 1. – С. 31–35.
35. Кларк Дж.Б. Распределение богатства – М.: Гелиос АРВ, 2000. – 367 с.
36. Клименко О. М. Удосконалення управління витратами в бюджетних установах шляхом впровадження управлінського обліку. Наук. вісн. Черніг. держ. ін-ту економіки і упр. Сер. Економіка. – 2014. – Вип. 2. – С. 97–104.
37. Коваль С. П. Проблеми ефективного використання трудових ресурсів. Екон. вісн. ун-ту : зб. наук. пр. – 2015. – Вип. 24/1. – С. 38–45.
38. Ковальчук Є. К., Панасюк В. М. Реформування системи бухгалтерського обліку, як умова ефективного управління. Тенденції розвитку обліку і аналізу як складових інформаційної системи менеджменту підприємства : матеріали II Міжнар. наук.–практ. конф. [м. Тернопіль, 29–30 листоп. 2012 р.] / редкол. : Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, З. В. Гуцайлюк [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – С. 32–34.
39. Ковтун Н. В. Фінансовий аналіз : навч. посіб. для студентів ВНЗ. Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – Київ : Київ. ун-т, 2014. – 527 с.
40. Кордунова Т. Автоматизація обліку: яку програму обрати. Податкове планування. – 2002. – №2. – С. 48–49.
41. Кравченко М. О. Проблеми і напрями підвищення ефективності діяльності підприємств державного сектору економіки України. Екон. вісн. Нац. техн. ун-ту України "КПІ" : зб. наук. пр. – 2015. – Вип. 12. – С. 51–57.
42. Криворучко О. М. Управління персоналом підприємства : навч. посіб. для студентів ВНЗ спец. "Менеджмент організацій і адміністрування". Харків. нац. автомоб.-дорож. ун-т. – Харків : ХНАДУ, 2016. – 200 с.



43. Купалова Г.І., Клиновський А.Б. Розвиток та розміщення продуктивних сил регіону: соціально–економічні аспекти – Т.: Підручники і посібники, 2005. – 228 с.

44. Лемішовський В. І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік, національні стандарти, оподаткування та звітність : навч. посіб. Під ред.: В. І. Лемішовський; Нац. ун–т "Львів. політехніка", Ін–т економіки і менеджменту, Аудитор. фірма "Захід. аудитор. група". – Львів : Растр–7, 2016. – 1023 с.

45. Леонтьев А.Н. Потребности, мотивы и эмоции. М.: Изд–во Моск. ун–та, 1971. – 40 с.

46. Ломейко Ю. А. Державний фінансовий контроль в Україні: напрями вдосконалення його організації та оцінювання. Проблеми економіки. – 2016. – № 2. – С. 148–160.

47. Лучко М. Р. Контроль у державному секторі економіки : навч. посіб. Терноп. нац. екон. ун–т. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 285 с.

48. Лучко М. Р. Фінансовий аналіз : навч. посіб.; Тернопіл. нац. екон. ун–т. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 301 с.

49. Мазманова Б.Г. Оплата труда: вопросы теории и практики – Екатеринбург: Издательство ИПК УГТУ–УПИ, 2001. – 191 с.

50. Мазурок П.П. Історія економічних вчень у запитаннях і відповідях: навч. посібник – 2 вид; – К.: Знання, 2006. – 477 с.

51. Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс. Принципы, проблемы и политика: Учебник: В 2 т. / Н.Н. Барышникова (пер.с англ.) – 13–е изд. – М.: Издательский Дом "Инфра–М", 2003. – 527 с.

52. Макогон І. І. Оцінка ефективності механізму управління державним сектором економіки. Екон. вісн. ун–ту : зб. наук. пр. – 2015. – Вип. 27/1. – С. 112–118.

53. Максимова В. Ф. Перспективи вдосконалення облікової системи бюджетних установах. Бізнес Інформ. – 2014. – № 7. – С. 230–234

54. Маркс К. Заработная плата, цена и прибыль. – М.: Издательство политической литературы, – 1983. – 63 с.

55. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. М.: – 1973 – Т1. – 908 с.
56. Мартынов А.Ф., Трубчанин В.В. Население и трудовые ресурсы центрального района Донбасса. – Донецк: НАН Украины, 1997. – 29 с.
57. Маслоу А.Г. Мотивация и личность. – С.Пб.: Евразия, 1999. – 478 с.
58. Милль Джон Стюарт. Основы политической экономии / Пер. с англ. М.: Прогресс, 1980. – 496 с.
59. Мінєнкова О. В. Аналіз сучасних аналітичних методів управління діяльністю підприємства. Бізнес Інформ. – 2015. – № 9. – С. 415–420.
60. Мішеніна Н. В. Економічний аналіз : навч. посіб. Сум. держ. ун–т. – Суми, 2014. – 305 с.
61. Негиши Т. История экономической теории. – М.: Мысль, 1995, – 336 с.
62. Нестерчук В.П. Організація та мотивація праці: Навч. посіб. – К.: Вид–во Європейського ун–ту фінансів, інформ. систем, менеджменту і бізнесу, 1999. – 86 с.
63. Нордхог О. Человеческий капитал в организациях. Общество и экономика. – 1997. – № 7–8. – С. 244.
64. Облік і звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб. / З. В. Задорожний, В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, В. Ю. Бродовський. – 2–ге вид., переробл. і доповн. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 446 с.
65. Олійник О. О. Аудит персоналу : навч. посіб. Нац. ун–т вод. госп–ва та природокористування. – Рівне : НУВГП, 2016. – 290 с.
66. Олійник Т. І. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч.–метод. посіб. Бердян. ун–т менеджменту і бізнесу. – Донецьк : Юго–Восток, 2013. – 179 с.
67. Отенко І. П. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Харків. нац. екон. ун–т ім. С. Кузнеця. – Харків, 2015. – 155 с.
68. Панасюк В. М. Персонал фінансової установи як об'єкт аналізу і управління. Науковий вісник УжНУ. 2019. Вип. 27. С. 24 – 29.

69. Петрицька О. Місце стратегічного фінансового аналізу у формуванні фінансової стратегії підприємства. Проблеми і перспективи економіки та упр.. – 2016. – № 1. – С. 230–234.

70. Пивовар–Томалья О. В. Якісний аналіз впливу фізичних факторів виробничого середовища лікувальних закладів на медичний персонал. Системи оброб. інформації. – 2016. – Вип. 8. – С. 188–190.

71. Писарчук О. В. Послідовність формування облікової політики бюджетної установи. Вісн. Сум. держ. ун–ту. Сер. Економіка. – 2011. – № 3. – С. 151–156.

72. Підвищення ефективності використання персоналу та його розвиток : монографія. А. Г. Бабенко, В. В. Баєв, Л. Б. Баранник, А. Л. Бикова, К. В. Бондаревська; ред.: А. Г. Бабенко; Ун–т мит. справи та фінансів. – Дніпропетровськ : УМСФ, 2016. – 327 с.

73. По штату положено, или как лучше обслуживать компьютерный парк – силами своих или сторонних специалистов. Бухгалтер и компьютер. – 2005. – №1. – С. 10 – 12.

74. Попович І. В. Особливості оподаткування сфери добровільного медичного страхування. Екон. вісн. ун–ту : зб. наук. пр. – 2015. – Вип. 26/1. – С. 217–222.

75. Про оплату праці, Закон України від 23.01.97р. №108/95:– Ліга Закон.URL: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр>

76. Сільченко І. А. Особливості сучасних систем управління персоналом та їх ефективність. Вісн. Бердян. ун–ту менеджменту і бізнесу. – 2016. – № 1. – С. 91–95.

77. Словник термінів з управління персоналом. Уклад.: О. В. Безпалько, Ю. М. Гринюк, Д. Г. Грищенко; Нац. ун–т харч. технологій. – Київ : Кафедра, 2016. – 154 с.

78. Сміт Адам. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй – К.: Port–Royal, 2001. – 594 с.

79. Соболев В. М. Державний фінансовий контроль в Україні: ефективність інституційного дизайну. Бізнес Інформ. – 2017. – № 1. – С. 193–199.
80. Спрінсян В. Г. Документаційний менеджмент у роботі з персоналом: сучасні аспекти розвитку. Держава та регіони. Сер. Соц. комунікації. – 2015. – Вип. 2. – С. 4–8.
81. Томский И.Е. Мальтус. Кейнс. Маркс: Учеб. Пособие: Якутский гос. ун–т им. М.К.Аммосова. – Якутск: Издательство Якутского ун–та, 1995. – 58 с.
82. Труш Ю. Л. Мотивація та стимулювання персоналу як складові системи управління якістю продукції на підприємстві. Актуал. проблеми економіки. – 2016. – № 12. – С. 274–279.
83. Тютюнник П. С. Облік у бюджетних установах : конспект лекцій. Харк. нац. екон. ун–т. – Х., 2010. – 172 с.
84. Хомуляк Т. І. Облік у бюджетних установах : навч. посіб. для студентів ВНЗ. Ун–т банк. справи, Нац. банк України. – Київ : УСБ НБУ, 2014. – 350 с.
85. Хорунжак Н. М. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства : монографія. Терноп. нац. екон. ун–т. – Т. : ТНЕУ, 2013. – 247 с.
86. Чалий О.І., Лобза А.В. Трудові ресурси: аспекти формування та розвитку – Д.: ДДФЕІ, 2003. – 96 с.
87. Червінська Л.П. Мотивація персоналу в менеджменті: стан, проблеми, напрями розвитку. – К.:, 1997. – 203 с.
88. Юхименко П.І., Леоненко П.М. Історія економічних учень: Підручник. – К.: Знання, 2005. – 583 с.
89. Яцишин С.Р. Витрати на оплату праці: питання удосконалення їх обліку в сучасних умовах господарювання. Економічний аналіз. Наукові записки, збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 10, частина 2. Тернопіль: Економічна думка, 2001. С.148–151.

90. Яцишин С.Р. Суб'єкти державного сектору в структурі економіки держави. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали III міжнар. наук.-практ. конф. [Тернопіль, 10–11 жовтня 2014 р.] Тернопіль: ТНЕУ, 2014. С. 181–182.

91. Яцишин, С. Р. Шляхи удосконалення оплати праці державних службовців. Збірник тез доповідей студентської наукової конференції «Облік і контроль у контексті євроінтеграції» [Тернопіль, 14–15 квітня 2009 р.]. Тернопіль, 2009. С. 118–121.

92. Schultz, Theodore W. Investment in human capital: the role of education and of research. N.Y., 1971 – 106 p.

93. Починок Н. В. Проблеми підвищення кваліфікації працівників на підприємствах. Сучасні тенденції та проблеми розвитку інвестиційно-будівельного комплексу. Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції, 29-30 листопада 2007 року. Тернопіль: Принтер-інформ, 2007. С. 135-138.

94. Починок Н. В. Система обліково-аналітичного забезпечення управління персоналом. Управління розвитком: зб. наук. робіт. Харків: ХНЕУ, 2011. № 5(102). С. 110–111.

95. Починок Н. В. Методи обліку витрат на персонал відповідно до інформаційних потреб користувачів. Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепція управління. Матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 2011 р., 19–20 травня, м. Судак. Сімферополь, ВД «АРІАЛ», 2011. С. 275–278.

96. Починок Н.В. Джерела формування кількісної та якісної складових персоналу підприємства. Вісник Львівської комерційної академії. Львів : Вид-во Львівської комерційної академії, 2011. Вип. 36. С. 309-315.

97. Задорожний З.-М. В. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку в Україні // Економічний аналіз. 2010. Випуск 6. С. 163-169.