**СХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ІМЕНІ ВОЛОДИМИРА ДАЛЯ**

**ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ І УПРАВЛІННЯ**

Кафедра «Облік і оподаткування»

**ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА**

до випускної роботи

бакалавра

на тему: **Облік і аудит виплат працівникам**

Виконав: студент 4 курсу,

групи ООП-19-1з

спеціальності 071 – Облік і оподаткування

Лавицька Тамара Руслановна

Керівник: Поповиченко Ганна Сергіївна

Завідувач кафедри: Клюс Юлія Ігорівна

Рецензент:\_Орлова-Курилова О.В.\_

Київ - 2023 р.

СХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ІМЕНІ ВОЛОДИМИРА ДАЛЯ

ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ І УПРАВЛІННЯ

Кафедра обліку і оподаткування

Освітньо-кваліфікаційний рівень бакалавр

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

 ЗАТВЕРДЖУЮ:

Завідувач кафедрою

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_Ю. І.Клюс

«\_\_\_\_»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ р.

ЗАВДАННЯ

НА ВИПУСКНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_Лавицькій Тамарі Руслановні \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(прізвище, ім’я, по батькові)

1. Тема роботи: Облік і аудит виплат працівникам

Керівник роботи: Поповиченко Ганна Сергіївна ,

затверджені наказом

вищого навчального закладу від «08» травня 2023 р. №64с -1

2. Строк подання студентом роботи «22» травня 2023 р.

3. Вихідні дані до роботи:

Первинна документація, регістри аналітичного та синтетичного обліку, інформація щодо видів діяльності, фінансова, податкова та статистична звітність «Державної лікарні ветеринарної медицини» теоретичні та методичні джерела щодо обліку, аудиту результатів операційної діяльності підприємства.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити):

1.Теоретичні аспекти формування та аналізу собівартості робіт і послуг на підприємствах. 2. Аналіз формування собівартості на прикладі «Державної лікарні ветеринарної медицини» 3. Напрямки зниження собівартості робіт і послуг «Державної лікарні ветеринарної медицини».

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов’язкових креслень):

1. Загальна модель обліку витрат, доходів та фінансових результатів. 2. Схема удосконалення стратегії формування фінансових результатів від операційної діяльності. 3. Результати аналізу ефективності операційної діяльності підприємства. 4. Схема удосконалення внутрішнього контролю доходів, витрат, підвищення ефективності фінансових результатів від операційної діяльності підприємства.

6. Дата видачі завдання: «20» жовтня 2022р.

#### КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №з/п | Назва етапів дипломної роботи | Строк виконання етапів | Примітка |
| 1. | Вступ  | «24» жовтня 2022 р. – «28» жовтня 2022 р.  | Виконано |
| 2. | Перший розділ  | «7» листопада 2022 р. – «9» грудня 2022 р. | Виконано |
| 3. | Другий розділ  | «12» грудня 2022 р. – «3» лютого 2023 р. | Виконано |
| 4. | Третій розділ  | «6» лютого 2023 р. – «3» березня2023 р. | Виконано |
| 6. | Висновки  | «10» квітня 2023 р. – «5» травня 2023 р. | Виконано |
| 7.  | Оформлення роботи | «8» травня 2023 р. – «19» травня 2023 р. | Виконано |

Студент \_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_Лавицька Т.Р.

 ( підпис ) (прізвище та ініціали)

Керівник роботи \_\_\_\_\_\_\_\_ Поповиченко Г. С.

 ( підпис ) (прізвище та ініціали)

РЕФЕРАТ

Випускна робота: 105 стор., 5 рис., 7 табл., 50 джерел.

Об’єкт дослідження - діюча система обліку і аудиту «Державної лікарні ветеринарної медицини».

Предметом дослідження є процес формування та аналізу собівартості робіт і послуг на підприємствах.

Мета роботи – аналіз собівартості продукції та розробка пропозицій щодо її зниження.

У роботі розглянуто теоретичні основи визнання та оцінки витрат, доходів, прибутку; організація бухгалтерського обліку та аудиту у «Державної лікарні ветеринарної медицини» проаналізовані техніко – економічні показники діяльності підприємства, виконано аналіз структури та динаміки показників операційної діяльності, визначені шляхи удосконалення системи обліку, аудиту на підприємстві та підвищення ефективності результатів від операційної діяльності.

ОБЛІК, АУДИТ, ДОХІД, ВИТРАТИ, РЕЗЕРВИ, ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ, ЕФЕКТИВНІСТЬ

 ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ФОНДУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

* 1. Сутність, функції заробітної плати та її особливості в бюджетній сфері.
	2. Формування фонду оплати праці в бюджетних установах.
	3. Нормативно-правове забезпечення формування та використання фонду оплати праці в бюджетних установах.

Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2 АНАЛІЗ ФОНДУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В НОВГОРОД-СІВЕРСЬКІЙ РАЙОННІЙ ДЕРЖАВНІЙ ЛІКАРНІ ВЕТЕРИНАРНОЇ МЕДИЦИНИ

* 1. Економічна характеристика в Новгород-Сіверській районній лікарні вертеринарної медицини.
	2. Аналіз видатків на оплату праці у складі кошторису.
	3. Аналіз фонду оплати праці та ефективності його використання.
	4. Організація бухгалтерського обліку праці та її оплати в Новгород-Сіверській районній лікарні ветеринарної медицини.
	5. Організація аудиту заробітної плати.

Висновки до розділу 2

РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ФОРМУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ

ПЛАТИ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

* 1. Концептуальні засади реформування оплати праці в бюджетних установах.
	2. Зарубіжний досвід фомування фонду оплати праці в державному секторі.
	3. Проблеми розвитку та фінансового забезпечення державної служби ветеринарної медицини .
	4. Удосконалення облыку оплати праці .

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ………………………………………

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ…………………

ДОДАТКИ…………………………………………………………………

# ВСТУП

Aктуaльнiсть теми дoслiдження. В умовах євроінтеграційних процесів в Україні проводиться активна робота з удосконалення методології та переходу на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку. Визначальною ознакою функціонування бюджетних установ є їх фінансування з коштів державного бюджету. Витрати на оплату праці є найвагомішою статтею видатків суб’єктів державного сектору, а їх облік – однією з найскладніших частин облікового процесу. Більш ефективному і раціональному використанню державних фінансів мають сприяти постійні нормативно-правові зміни, спрямовані на адаптацію вітчизняного законодавства до міжнародних стандартів та впровадження новацій в оплаті праці в бюджетних установах.

Будь-які управлінські новації знаходять відображення в методиці та методології обліку. Бухгалтерський облік оплати праці в державному секторі є недосконалим і перебуває у процесі постійного реформування, що зумовлює актуальність досліджуваних питань, пов’язаних із новаціями в ньому.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням проблем, пов’язаних із методологічним та організаційно-методичним забезпеченням бухгалтерського обліку, модернізацією та стандартизацією бухгалтерського обліку в державному секторі, методичними підходами до вдосконалення бухгалтерського обліку, в тому числі розрахунків з оплати праці, впровадженням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БОДС) в державному секторі займаються провідні вітчизняні вчені: JI. Гізатуліна, О. Дорошенко, Т. Єфіменко, О. Канцуров, Л. Ловінська, І. Ткаченко, С. Свірко, Н. Сушко, О. Чечуліна та інші.

Однак на тлі стрімких змін бюджетного законодавства, обумовлених запровадженням НП(С)БОДС в державному секторі, залишаються невирішеними принципові положення теорії та практики обліку розрахунків з оплати праці, що визначає нові завдання для наукових досліджень. Заробітна плата як показник, залежний безпосередньо від ефективності виробництва, продуктивності праці, конкурентоспроможності продукції, є не лише індикатором, що визначає загальний життєвий рівень працівників. Від її стану та форм реалізації, частки у валовому національному продукті багато в чому залежать також можливості розвитку економіки взагалі.

Oб’єктoм дoслiдження є розрахунки за виплатами працівникам в умoвaх Централізованої бухгалтерії Новгород-Сіверської районної державної лікарні ветеринарної медицини .

Предмет дoслiдження – теоретичні, методичні та практичні аспекти обліку та аудиту розрахунків за виплатами Новгород-Сіверської районної державної лікарні ветеринарної медицини .

Метoю дoслiдження є процес побудови системи обліку та аудиту розрахунків за виплатами працівникам Новгород-Сіверської районної державної лікарні ветеринарної медицини, та напрацювання рекомендацій щодо удосконалення та розвитку системи обліку.

Для досягнення мети було поставлено нaступнi зaвдaння:

- надати характеристику діяльності Новгород-Сіверської районної державної лікарні ветеринарної медицини;

- провести фінансовий аналіз Новгород-Сіверської районної державної лікарні ветеринарної медицини ;

- розглянути особливості функціонування Новгород-Сіверської районної державної лікарні ветеринарної медицини ;

- визначити економічний зміст, склад заробітної плати;

- дослідити нормативно-правове регулювання обліку і аудиту заробітної плати;

- розглянути документальне оформлення операцій з заробітною платою;

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти, що регламентують порядок, оподаткування, облік розрахунків за виплатами працівникам, наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених з цих питань, матеріали науково-практичних конференцій, статистична інформація, періодичні видання, практичні дані Новгород-Сіверської районної державної лікарні ветеринарної медицини .

Ключові слова: заробітна плата, трудові ресурси, мінімальна заробітна плата, кошторис, погодинна оплата праці, єдина тарифна сітка, фонд оплати праці, виплати працівникам.

# РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ФОНДУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

## 1.1.Сутність, функції заробітної плати та її особливості в бюджетній сфері

Одним із вагомих чинників функціонування і розвитку регіональних господарських систем в Україні є оплата праці. Вона є важливою складовою ринкових відносин, концентрованим вираженням ефективності економіки і змісту соціальної політики держави, індикатором якості життя та інтегральним показником результативності реформ.

На сучасному етапі розвитку країни, при переході до ринкової економіки, для ефективної регламентації трудових відносин між роботодавцем і працівниками як на підприємствах, так і в державі у цілому, необхідно чітко аналізувати та розмежовувати основні теоретичні та правові засади бухгалтерського, трудового та податкового законодавства. Найпершим кроком до такого аналізу є розуміння сутності понять “заробітна плата” та “оплата праці”, а також різниці між даними поняттями. Своєчасність розгляду зазначеного питання обумовлена змінами в нормативно-правовій базі, пов’язаної з трудовими відносинами на підприємствах України.

Теоретичні і практичні питання удосконалення трудових правовідносин між працівником і власником та пов’язаних з ними понять “оплата праці” та “заробітна плата” знайшли своє відображення в працях вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема І.О. Бланка, М.Т. Білухи, Д.П. Богині, Ф.Ф. Бутинця, О.І. Гадзевича, Л.О. Лігоненко, В.В. Сопка, А.М. Соколовської та ін.

Проблематика з’ясування понять “оплата праці” та “заробітна плата” по податковому, трудовому та бухгалтерському законодавству, а також визначення сутності, джерел та функцій оплати праці та заробітної плати по даним категоріям законодавства є досить актуальною, адже вітчизняні науковці попри значну кількість наукових досліджень у сфері розрахунків з оплати праці досі не здійснили чіткого розмежування вказаних понять відповідно до законодавчих критеріїв.

Метою дослідження є визначення соціально-економічної сутності заробітної плати, визначення основних принципів організації заробітної плати та їх взаємозв’язок з функціями заробітної плати.

Сутність та зміст поняття заробітна плата.

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

З позиції розподілу заробітна плата — це основна частина коштів, що направляються на споживання, що є часткою доходу (чиста продукція), що залежить від кінцевих результатів роботи колективу і розподіляється між працівниками відповідно до кількості і якості праці, що затрачена та реального трудового внеску кожного і розміру вкладеного капіталу[1, с.7]. Проте, виділяють наступні аспекти трактування даної економічної категорії.

За своєю економічною природою оплата праці — це унікальна категорія, покликана забезпечувати, по-перше, відтворення такого ключового елементу продуктивних сил, як людина і, по-друге, сформувати мотиваційні засади для подальшого суспільного розвитку і гармонізації суспільних відносин [1, с. 503].

Одним із ключових підходів до розуміння суті заробітної плати є ототожнення її з поняттям винагорода, відображене в міжнародних і національних нормативно-правових документах.

Згідно зі ст.1 Закону України «Про оплату праці», заробітна плата — це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [24]. Аналогічне визначення міститься в статті 49 Кодексу законів про працю України.

Відповідно до Конвенції Міжнародної організації праці «Про захист заробітної плати» № 95, термін «заробітна плата» означає, незалежно від назви й методу обчислення, будь-яку винагороду або заробіток, які можуть бути обчислені в грошах, і встановлені угодою або національним законодавством, що їх роботодавець повинен заплатити, на підставі письмового або усного договору про наймання послуг, працівникові за працю, яку виконано, чи має бути виконано, або за послуги, які надано, чи має бути надано [3].

Однак поняття «заробітна плата» та «винагорода», на нашу думку, не є тотожними. Ми вважаємо більш доречним застосовувати поняття «винагорода» стосовно додаткових грошових виплат, які не завжди залежать від витраченої працівником праці і вироблених ним результатів.

В умовах трансформаційного періоду визначення поняття «заробітна плата» може розглядатися як вартісна оцінка робочої сили, як форма розподілу фонду індивідуального споживання працівників за кількістю та якістю праці, як відношення між державою, роботодавцем і працівником з приводу розподілу частини національного доходу.

А. В. Базилюк, В. Ф. Волик заробітну плату трактують як ціну робочої сили і як елемент ціни виробництва. При цьому в поняття «ціни робочої сили» закладається забезпечення самодостатнього відтворення робочої сили на основі підвищення якості життя людей, що практично вже досягнуте у високорозвинених країнах. Реалізація такого типу відтворення зводить до мінімуму можливість появи експлуатації робочої сили і передбачає ефективне її використання.

На нашу думку, заробітна плата — це об’єктивно необхідний для ефективного функціонування виробництва та відтворення робочої сили обсяг вираженої у грошовій формі основної частини життєвих засобів, що відповідає досягнутому рівню розвитку продуктивних сил і зростає пропорційно підвищенню ефективності праці робітників.

Заробітна плата є досить складним економічним явищем, що відображає взаємодію багатьох економічних процесів. Для роботодавця заробітна плата являє собою витрати виробництва, і він намагається їх мінімізувати, особливо в розрахунку на одиницю виробу, для працівника заробітна плата є доходом, і він прагне її максимізувати, обумовлюючи досить високий рівень оплати праці. Для держави заробітна плата є інструментом, за допомогою якого вона регулює попит і пропозицію такого специфічного товару, як потенційна працездатність.

У методологічному плані під час дослідження соціально-економічного змісту заробітної плати робоча сила, яка являє собою потенційну можливість працівника виконувати певні за обсягом і якістю функції на основі отриманих кваліфікації і досвіду, є важливою. Вартість робочої сили є об’єктивною основою формування розміру заробітної плати та визначається фондом життєвих засобів для відтворення життя індивідуума. У кожного працівника фонд життєвих засобів диференційований і залежить від його потреб, які визначаються витратами праці у його діяльності. При цьому повинні бути реалізовані потреби у харчуванні, одязі, взутті, житлі, відпочинку, освіті, охороні здоров’я, підтримці загальнокультурного та професійного рівня.

Низька заробітна плата не дозволяє забезпечити матеріальну основу не тільки для повноцінного відтворення працівника і членів його сім’ї, але і для формування ринкових механізмів вирішення багатьох проблем, у тому числі і соціальних. Необхідно змінити ставлення до заробітної плати і розглядати її як інвестиції в розвиток людського потенціалу України.

Висока заробітна плата, навпаки, вигідна всім суб’єктам господарських систем, тому що формує необхідні економічні передумови для зростання. Для держави — підвищення рівня життя населення, зменшення соціальних витрат із бюджету та навантаження на соціальні фонди, зростання інвестицій в економіку завдяки перетворенню додаткових заощаджень населення через фінансовий сектор; поліпшення наповнюваності місцевих бюджетів — податок із доходів фізичних осіб зростає прямо пропорційно збільшенню розмірів заробітної плати. Для корпоративного сектору та роботодавців — можливість розширення внутрішнього ринку збуту, зростання швидкості обігу капіталу, зростання доходів та прибутку; покращення асортименту продукції; підвищення вимог до якості та продуктивності праці, збільшення інвестицій у людський капітал, підвищення кваліфікації, отримання нових знань. Для домогосподарств — істотне підвищення їх купівельної спроможності, можливість задовольнити зростаючі потреби як матеріального, так і соціально - духовного спрямування тощо [4, с. 16].

Розв’язання проблем соціально-економічного зростання як регіонів, так і країни в цілому знаходиться в прямій залежності від політики доходів і відповідної динаміки рівня заробітної плати як основного каталізатора розвитку регіональних господарських систем.

Функції і принципи організації заробітної плати.

Під час дослідження соціально-економічної сутності заробітної плати дискусійним є питання про її функції, розгляд яких дає можливість установити вплив оплати праці на всю соціально-економічну систему. М.Д. Ведерніков виділяє три основні функції заробітної плати: відтворювальна, яка полягає в простому і розширеному відтворенні робочої сили; стимулююча (мотиваційна) направлена на підвищення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні найкращих показників у роботі; регулююча сприяє регулюванню попиту і пропозиції на ринку праці з метою встановлення балансу інтересів між працедавцями і найнятими робітниками через укладення договорів на різних рівнях [6, с. 22-25].

Відтворювальна функція заробітної плати визначає абсолютний рівень оплати праці, необхідний для задоволення фізіологічних і соціальних потреб працівника та утримання членів його родини. Цю функцію заробітна плата виконує як основне джерело доходів населення. Об’єктивною основою реалізації цієї функції є принцип маргіналізації рівня оплати праці, який передбачає встановлення граничних значень цього рівня, дотримання яких носить обов’язковий чи рекомендаційний характер. Відтворювальна функція тісно пов’язана з особливостями державного регулювання заробітної плати, установленням на державному рівні мінімального її розміру, який забезпечив би відтворення робочої сили. Сучасний стан розвитку економіки України, зростання інфляції, подорожчання життя свідчать про неможливість заробітної плати виконувати функцію відтворення робочої сили працівників та забезпечення членам їхніх сімей достатнього рівня.

Стимулююча (мотиваційна) функція заробітної плати полягає в установленні залежності заробітної плати працівника від його трудового внеску, від результатів виробничо-господарської діяльності підприємства, причому зазначена залежність повинна зацікавити працівника в постійному поліпшенні результатів своєї праці. Відповідно до цієї мети основним принципом її реалізації є диференціація рівня оплати праці за критеріями її продуктивності й ефективності. Цей принцип є протилежним зрівняльному підходу до оплати праці, що здійснює дестимулюючий вплив на працівників, перешкоджаючи використанню їхнього трудового і творчого потенціалу.

Одним із найважливіших елементів організації виробництва є оплата праці, яка виражає головний і безпосередній інтерес найманих працівників, роботодавців, держави. Пошук взаємовигідного механізму реалізації та збереження інтересів вказаного тристороннього партнерства є однією з основних умов розвитку економіки і є предметом функції управління працею та оплатою, узгодження номінальної заробітної плати з реальною.

Оплата праці — це будь-який заробіток, обчислений, як правило, у грошовому виразі, що його за трудовим договором власник або вповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги [7, с. 56].

Сутність заробітної плати виявляється у функціях, які вона виконує в процесі суспільного відтворення. Виходячи з комплексного розуміння сутності заробітної плати, з’ясуємо значення притаманних їй функцій. Винятково важлива роль заробітної плати в механізмі функціонування ринкової економіки зумовлена тим, що вона має виконувати багато функцій (серед вчених-економістів немає єдиної думки щодо їх кількості). На нашу думку, найважливішими з них є такі.

Відтворювальна функція полягає у забезпеченні працівників та членів їхніх сімей необхідними життєвими благами для відновлення робочої сили, для відтворення поколінь. В ній реалізується економічний закон зростання потреб. Ця функція тісно пов’язана з особливостями державного регулювання заробітної плати, із встановленням на державному рівні такого її мінімального розміру, який би забезпечував відтворення робочої сили.

Стимулююча функція заробітної плати полягає у встановленні залежності її розміру від кількості ї якості праці конкретного працівника, його трудового внеску в результати роботи підприємства. Ця залежність повинна бути такою, щоб заохочувати до постійного покращання результатів праці.

Регулююча, або ресурсно-розміщувальна функція заробітної плати полягає в оптимізації розміщення робочої сили за регіонами, галузями господарства, підприємствами з урахуванням ринкової кон’юнктури.

Соціальна функція заробітної плати відображає міру живої праці при розподілі фонду споживання між найманими працівниками і власниками засобів виробництва.

Функція формування платоспроможного попиту населення. Ринкова економіка ставить більш жорсткі вимоги до організації заробітної плати. З одного боку, підприємства повністю незалежні в організації праці та заробітної плати, визначенні розміру фонду заробітної плати, встановленні тарифних ставок і посадових окладів, преміюванні працівників. З іншого боку, підприємствам потрібно вирішувати можливості зниження затрат на заробітну плату і підвищення якості продукції, для забезпечення конкурентоспроможності на ринку [7, с. 59]. Тому особливої актуальності набувають знання і дотримання принципів організації оплати праці.

Організація заробітної плати в підприємствах повинна ґрунтуватись на таких принципах:

— враховувати розмір мінімальної зарплати, що встановлюється державою;

— розмір заробітної плати кожного працівника має визначатись з врахуванням його особистого трудового внеску в загальний результат колективної праці;

— дотримання закону про випереджаючі темпи підвищення продуктивності праці порівняно з темпами росту її оплати;

— забезпечення раціонального співвідношення в оплаті складної і простої, розумової і фізичної праці;

— матеріальна зацікавленість працівників у зростанні продуктивності праці;

— справедливості;

— аналіз середньої оплати праці в аналогічному підприємстві і планування її перевищення;

— вибір раціональної системи оплати (відрядної, погодинної, їх різновидностей) для окремих працівників;

— забезпечення соціального захисту працівників підприємства на основі державних і внутрішньоорганізаційних гарантій;

— аналіз динаміки оплати праці в цілому і за складовими (оклади, тарифні ставки, винагороди, премії);

— забезпечення оптимальної питомої ваги заробітної плати яку структурі основного внутрішнього продукту, так і в собівартості продукції.

В сукупності принципи і підходи до організації праці створюють певні систему. Під системою оплати праці розуміють спосіб розрахунків розміру винагороди відповідно до затрат і результатів, її вибір залежить від особливостей організації, технологічного процесу, форм організації праці, вимог щодо якості продукції або роботи, стану нормування праці і облік ї затрат. Оплату праці можна організувати за тарифною чи безтарифною системою.

Тарифна система оплати праці характеризується поелементним підходом до оцінки трудового вкладу працівника, для чого встановлюються як сукупність норм праці (виробіток, кількості обслуговування, якість), так сукупності норм оплати (погодинні, денні тарифні ставки, схеми посадових окладів або штатний розклад, розцінки, шкали заохочування, доплати, гарантійні компенсаційні виплати).

Тарифна система включає: розміри ставок заробітної плати; форми оплати праці; порядок виплати заробітної плати; різні нормативи з праці.

Основою для організації системи оплати праці на базі тарифних ставок і окладів є мінімальна заробітна плата, що встановлюється Урядом України. На її основі розраховується розмір тарифної ставки для першого розряду. Працівникові згідно із Законом «Про оплату» не можна платити менше мінімального рівня [24].

До безтарифної системи оплати праці відноситься колективна оплата за кінцевим результатом; комісійна оплата; оплата праці, що ґрунтується на «плаваючих» коефіцієнтах.

Від системи оплати праці, розміри тарифних ставок, окладів, премій, інших виплат, а також співвідношення їх розміру визначаються організацією самостійно з врахуванням найкращого в даних умовах стимулюючого ефекту, значимості професії, потреби в спеціалістах і фіксуються в колективних договорах та інших локальних нормативних документах. Організація оплати праці здійснюється на підставі: законодавчих та нормативних актів; Генеральної угоди на державному рівні; галузевих, регіональних угод; колективних договорів.

Суб’єктами організації оплати праці є: органи державної влади та місцевого самоврядування; власники, об’єднання професійних спілок або їх представницькі органи; працівники. Для України характерними є надзвичайно високі регіональні розбіжності в оплаті праці, обумовлені галузевими відмінностями економіки регіонів і надмірною міжгалузевою диференціацією заробітної плати. Це створює складні проблеми в забезпеченні єдиних національних стандартів рівня життя населення окремих регіонів, у подоланні бідності та становленні середнього класу в країні. Насамперед із територіальною диференціацією заробітної плати пов’язані розбіжності в цінах, а отже, і в реальних купівельних можливостях заробітної плати працівників бюджетної сфери, соціальних трансфертів і кінець-кінцем державних соціальних гарантій у цілому [7, с. 260].

Регулююча або ресурсно-розміщувальна функція характеризує оптимізацію розміщення робочої сили за регіонами, галузями господарства, підприємствами залежно від ринкової кон’юнктури. Ця функція займає проміжне положення між відтворювальною і стимулюючою, виконуючи стосовно них інтегруючу роль з метою досягнення балансу інтересів працівників і роботодавців.

Реалізація цієї функції здійснюється за допомогою сегментації рівня оплати праці, що передбачає розмежування його за окремими сегментами (субринками), тобто групами працівників, що розрізняються пріоритетністю сфери діяльності і рівнем матеріальної забезпеченості. У принципі мова йде про вироблення визначеної політики встановлення рівня оплати праці різним категоріям працівників і про її реалізацію у кожному конкретному випадку, виходячи із загального контексту регулювання трудових відносин на основі соціального партнерства. Таке регулювання здійснюється на різних рівнях — у межах генеральної і галузевих тарифних угод, у колективних договорах підприємств і, виходячи з характеру і призначення, його можна назвати сегментаційним, оскільки воно стосується загальних підходів до зміни рівня оплати праці працівників за професійно-галузевою, кваліфікаційно-зарплатною і соціально-демографічною ознаками.

До актуальних завдань сегментаційного регулювання оплати праці відноситься встановлення відповідних економічним і соціальним критеріям співвідношень в оплаті праці між секторами економіки (зокрема, між ринковим сектором і бюджетною сферою, між видобувними і переробними галузями, між виробництвом і торгівлею), а також внутрішньогалузеве регулювання [8, с. 24].

Найбільш ґрунтовно класифікували функції заробітної плати А. М. Колот, який, крім трьох основних, запропонованих М. Д. Ведерніковим, виділяє соціальну й оптимізаційну, та Д. П. Богиня і О. А. Грішнова, які до перерахованих вище обґрунтовано додають таке важливе призначення заробітної плати, як формування платоспроможного попиту.

Сутність соціальної функції заробітної плати полягає в диференціації заробітної плати за критерієм соціальної справедливості. Заробітна плата — категорія не тільки економічна, а й соціальна, моральна, яка забезпечує працівникові певний соціальний статус у суспільстві. На думку А.М. Колота, при формуванні соціально орієнтованої економіки соціальній функції повинно відводитись першочергове значення.

Зміст оптимізаційної функції полягає в мотивації власника до вдосконалення технологій виробництва, підвищення продуктивності праці. Реалізація цієї функції пов’язана з упровадженням прогресивних форм і систем оплати праці. Ця функція дозволяє власнику засобів виробництва визначити, що буде вигідно для нього, або зменшити заробітну плату своїм працівникам, або впровадити прогресивні технології, або перенести виробництво в інші регіони, де дешева робоча сила [9, с. 33].

Функція формування платоспроможного попиту полягає в узгодженні такого попиту з виробництвом споживчих товарів. Платоспроможний попит — це форма прояву потреб, забезпечених грошовими ресурсами покупців, та виробництва споживчих товарів. Він формується під впливом двох факторів — потреб та доходів, і саме заробітна плата в умовах ринку встановлює необхідні пропорції між товарним попитом та пропозицією.

Для всебічної реалізації функцій необхідне дотримання найважливіших принципів регулювання оплати праці. Кожен принцип пов’язаний не з однією, а із сукупністю функцій (рис. 3), але можна виділити головну функцію, на виконання якої, у першу чергу, і спрямований конкретний принцип.

По-перше, принцип забезпечення випереджаючих темпів зростання продуктивності праці над темпами зростання заробітної плати. Суть цього принципу — максимізація трудових доходів на основі розвитку та підвищення ефективності виробництва. Порушення принципу призводить до інфляції, а в умовах конкретного підприємства — до відсутності оновлення засобів виробництва, орієнтації на перспективу розвитку і, як результат, — падіння попиту. Ми відзначаємо зв’язок із функцією формування платоспроможного попиту.

По-друге, для принципу підвищення реальної заробітної плати відповідно до зростання ефективності виробництва і праці складно виділити головну функцію. Він рівною мірою спрямований на реалізацію як стимулюючої функції, так і функції формування платоспроможного попиту.

По-третє, диференціація розміру заробітної плати залежно від умов праці, складності, трудового внеску працівника. Цей принцип покликаний посилити матеріальну зацікавленість працівників у підвищенні своєї кваліфікації, забезпеченні високої якості продукції (стимулююча функція), крім того, повинні враховуватися матеріальні блага, необхідні для забезпечення соціальної справедливості (соціальна функція), для відтворення робочої сили (відтворювальна функція).

По-четверте, принцип «рівна оплата за рівну працю» слід розуміти як недопущення дискримінації в оплаті праці за статтю, віком, національної приналежності та ін. Тобто за рівноцінну працю має бути рівна оплата, отже, мова йде про соціальну справедливість — соціальну функцію.

По-п’яте, принцип державного регулювання оплати праці. Державне втручання необхідне для встановлення, тлумачення і забезпечення дотримання умов і принципів розподілу доходів. Регулюючий вплив держави має бути спрямовано на створення умов для отримання коштів і соціальних гарантій з метою підвищення ефективності використання робочої сили, реалізації та узгодження інтересів суб’єктів розподільних відносин, що функціонують на основі різних форм власності та господарювання (регулююча функція).

Основою державного регулювання розподільних відносин є: законодавство та угоди з праці, податкова система, встановлення залежності між динамікою індивідуальних доходів і інфляцією. До функцій держави, крім того, повинно входити підвищення доходів малозабезпечених верств населення для створення умов нормального відтворення робочої сили, забезпечення оптимального розподілу трудових ресурсів, ослаблення соціальної напруженості і т. д. Мірою державного регулювання оплати праці, що забезпечує соціальну захищеність малозабезпечених, низькооплачуваних працівників, є встановлення мінімальної заробітної плати на об’єктивній основі (соціальна функція). У сучасній Україні надається перевага ліберальним формам функціонування соціальної сфери. Але, на нашу думку, враховуючи соціально-економічний та інституційний рівень розвитку країни, орієнтуватися на ліберальну модель розподілу доходів, коли втручання держави мінімальне, є недоцільним. Мінімізувати вплив держави на процеси розподілу та перерозподілу можливо тільки за умови досягнення економічної стабільності, яка нині у країні відсутня.

Визначення головної функції заробітної плати, на виконання якої, у першу чергу, спрямований конкретний принцип, не тільки має теоретичне значення, але й дозволяє вирішувати практичні завдання використання конкретних функцій заробітної плати. Наприклад, для більш повної реалізації функції формування платоспроможного попиту необхідні, в першу чергу, такі перетворення в її організації, які б забезпечили випереджаючі темпи зростання продуктивності праці над темпами зростання заробітної плати, підвищення реальної заробітної плати відповідно до зростання ефективності виробництва і праці.

## 1.2.Формування фонду оплати праці в бюджетних установах

Згідно з законом України «про оплату праці» від 24.03.1995р. №108/95-ВР ( із змінами) фонд заробітної плати бюджетної установи формують відповідно до доведених бюджетних асигнувань на відповідний бюджетний період згідно із лімітною довідкою про бюджетні асигнування. відповідно до доведених бюджетних асигнувань бюджетна установа затверджує кошторис.

Джерелом коштів на оплату праці для бюджетних установ і організацій є кошти, виділені з відповідних бюджетів, а також частина доходу, одержаного внаслідок господарської діяльності ( наприклад, від надання платних послуг) та з інших джерел.

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про оплату праці» структура заробітної плати така:

* основна заробітна плата, що встановлюється у вигляді тарифних ставок ( посадових окладів) працівників;
* додаткова заробітна плата;
* інші заохочувальні та компенсаційні виплати;

Видатки фонду оплати праці для бюджетних установ передбачені у кошторисі за КЕКВ1111 «Оплата праці працівників бюджетних установ» за рахунок надходження коштів із загального фонду бюджету та за рахунок власних надходжень бюджетних установ.

Згідно з пунктом 22 порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 №228, видатки бюджету, що включаються до проекту кошторису, обов’язково підтверджуються обґрунтованими відповідними розрахунками за кожним КЕКВ.

Потреби в бюджетних коштах на заробітну плату визначають відповідно до штатного розпису, тарифікаційних списків та розрахункового обсягу премій, матеріальних допомог, індексації заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

За спеціальним фондом кошторису установи потребу на заробітну плату розраховують згідно із запланованим обсягом виконання робіт, надання послуг та тарифів на їх виконання.

У кожній бюджетній установі економія фонду оплати праці може утворюватися за рахунок таких складових:

- наявних вакансій до штатного розпису (вакансій, які на момент формування ФОП відображалися у штатному розписі, та вакансій, які утворилися в бюджетному періоді після сформованого ФОП (звільнення працівника);

- виплат, які здійснюються ФСС з ТВП (виплати за листками непрацездатності);

- перебування працівників у відпустках для догляду за дитиною;

- зменшення розмірів премій, доплат та надбавок, заохочувальних та компенсаційних виплат, які передбачено кошторисом на відповідний бюджетний період, у зв’язку з порушенням трудової дисципліни працівників.

## 1.3.Нормативно-правове забезпечення формування та використання фонду оплати праці в бюджетних установах

У нашій країні правове регулювання розрахунків з оплати праці здійснюється низкою правових актів та документів.

Загальні принципи бюджетного законодавства визначають норми Бюджетного Кодексу України, організацію функціонування бюджетної системи України, правовий статус бюджетних правовідносин, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин, види та підстави відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

Згідно статті 98 Кодексу законів про працю України [14], виплати в бюджетних установах з оплати праці ведуть згідно законів та інших нормативних та правових актів України, головної, галузевих та регіональних угод, колективних договорів, у межах бюджетних асигнувань та позапланових бюджетних доходів.

Відповідно до статті 8 Закону України «Про оплату праці» Кабінетом Міністрів України, погоджено умови обчислення рівня оплати праці працівників бюджетних установ [24].

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Відповідно до статті 3 Закону України «Про оплату праці», «мінімальна заробітна плата – це встановлений законом мінімальний розмір оплати праці за виконану працівником місячну (годинну) норму праці».

Мінімальна заробітна плата – це державна соціальна гарантія, яка є обов'язковою на всій території України для усіх підприємств, усіх форм власності і господарювання та фізичних осіб, які використовують працю найманих працівників, за будь-якою системою оплати праці. Місячна мінімальна заробітна плата встановлюється відрядному та погодинному розмірах.

Відповідно до статті 13 Закону України «Про оплату праці» оплата заробітної плати працівників, що фінансуються з бюджету, виконується в межах бюджетних асигнувань на підставі актів Кабінету Міністрів України [24].

Регулювання заробітної плати здійснюється законом двома різними рівнями – і на державному, і на договірному.

Державний рівень заробітної плати - це правове регулювання оплати праці робітників підприємств усіх форм власності шляхом встановлення мінімальної оплати праці, а також інших державних стандартів та гарантій. Визначення умов та розмірів оплати праці керівників установ, які фінансуються державою, спільної форми власності, працівників компаній, що мають фінансування з бюджету, регулювання фондів заробітної плати для працівників монополістичних компаній, а також шляхом встановлення податків на доходи працівників.

Згідно Закону України «Про оплату праці» вимоги та обсяги виплат працівникам бюджетних організацій встановлюються Кабінетом Міністрів України. Погодинна оплата праці є найпоширенішою формою, що застосовується в бюджетних установах. Вона може бути простою, погодинною (для працівників встановлюється постійна погодинна ставка); погодинно-преміальною (крім оплати, відповідно до посадового окладу виплачується премія) та штатно-окладною (кожному працівнику визначається місячний посадовий оклад).

Нормативно-правовим актом, що регламентує порядок проведення індексації заробітної плати є Закон України «Про індексацію грошових доходів населення». Зарплата, яка підлягає індексації, обмежена прожитковим мінімумом, який установлений для працездатної особи та складає 2027 грн. на 1 грудня 2019 р. Тому зарплату індексують у межах 2027 грн., а суму, що перевищує 2027 грн., - не індексують.

При роботі за сумісництвом, нарахування заробітної плати відбувається згідно постанови «Про роботу за сумісництвом працівників державних підприємств, установ і організацій».

Робітники, спеціалісти і службовці державних установ і організацій мають право працювати за суміщенням, тобто за винятком основної, здійснювати іншу роботу на умовах трудового договору. За договором сумісництва працівники мають право працювати в тій же або в іншій в установі, або у вільний час від роботи.

Розрахунок допомоги по тимчасовій непрацездатності здійснюється відповідно Закону України «Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування».

Допомога по тимчасовій непрацездатності, допомога при вагітності та після пологів, особам, які застраховані надається як за сумісництвом, так і за основним місцем роботи у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Нормативним документом при розрахунку відпускних є Закон України «Про відпустки», що визначає право державної гарантії на відпустки.

Відповідно до Податкового Кодексу України, є такі платники податку:

* громадянин України, який отримує як дохід від джерела з України, так і іноземний дохід;
* громадянин іншої держави, який отримує дохід від джерела їх походження з території України [24].

Предметом оподаткування громадянина України є:

* загальний місячний оподаткований дохід;
* чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається за рахунок зменшення загального річного оподатковуваного доходу на суму оподатковуваного кредиту за цей звітний рік;
* доходи від джерела в Україні, що підлягають остаточному оподаткуванню при їх оплаті;
* іноземний дохід.

Ставка податку на доходи фізичних осіб складає 18%.

Загальний річний оподатковуваний дохід складається із суми загального місячного оподатковуваного доходу за звітний рік, а також іноземного доходу, отриманого за цей звітний рік.

Загальний щомісячний оподатковуваний дохід включає:

* доходи у вигляді заробітної плати, інші виплати та винагороди, нараховані платнику податку.
* дохід у вигляді заробітної плати, інших виплат та пільг, що нараховуються платнику податку.
* надходження від продажу інтелектуальної власності;
* надходження у вигляді коштів авторської винагороди;
* пенсійні внески в рамках недержавних пенсійних положень, передбачених законодавством;
* страхова сума або виплата пенсії;
* оподатковуваний дохід не включається до розрахунку загального оподатковуваного доходу за минулий податковий період і визначається індивідуально платником податку за звітний період;
* надходження, отриманий платником податку від роботодавця як додатковий прибуток;
* дохід у вигляді пені, штрафів або неустойки, фактично отриманих платниками податку як компенсація грошових чи немайнових збитків;
* додаткова сума, отримана платником податку на підставі відрядження або звіту, що не були повернуті протягом встановленого законодавством строку;
* дохід у вигляді відпустки;
* дохід у вигляді лікарняних;
* доходи платників податку за відпрацьовану заміну або суміщення, тощо .

Для виплати заробітної плати працівникам бюджетних установ здійснюється її нарахування, яке складається з розрахунку заробітку за місяць, з урахуванням посадового окладу, різних доплат і надбавок, премій, допомоги, оплати відпусток за урахуванням утримань. Ставка єдиного соціального внеску складає 22%, військового збору – 1,5%.

Тарифна сітка (схема заробітної плати) складається на основі тарифної ставки працівників першого розряду та співвідношення розміру тарифних ставок (заробітної плати) відповідно до Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України".

Схема оплати (тарифні ставки) у бюджетній сфері, створений на основі:

1. мінімальної заробітної плата (тарифної ставки), установленого КМУ;
2. співвідношення міжкваліфікаційних розмірів посадових окладів (тарифних ставок) і тарифних коефіцієнтів.

Оплата праці педагогічного колективу дошкільних закладів встановлюється на основі Єдиної тарифної сітки розрядів та коефіцієнтів оплати праці працівників закладів, установ та організацій окремих галузей бюджетної сфери, затверджених постановою Кабміну Міністри України.

Наказом Міністерства освіти і науки України «Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ», а також Інструкція про порядок обчислення заробітної плати працівників освіти закріплюються умови оплати праці педагогічного колективу дошкільних навчальних закладів.

У постанові 2019 р. Закону України «Про освіту» передбачено поступове щорічне підвищення заробітної плати педагогічних працівників до 2023 р.

Реалізація загальнодержавних, галузевих та регіональних програм профілактики нещасних випадків та професійних захворювань, фінансування профілактичних заходів, пов’язаних з безпекою, згідно із Законом України

«Про охорону праці України», серед інших джерел фінансування, визначених законодавством та місцевими бюджетами.

Правові та організаційні засади державного контролю в Україні здійснює Державна аудиторська служба.

Даний орган державного фінансового контролю у своїх діях керується Конституцією України, Бюджетним кодексом України, законом «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» та іншими законодавчими актами, актами Президента України та Кабінету Міністрів України.

Отже, облік розрахунків та контролю з оплати праці у бюджетній установі регулюється системою нормативно-правових актів, які містять багато суперечностей.

Висновки до розділу 1

Заробітна плата в бюджетній сфері відіграє важливу роль у стимулюванні працівників та забезпеченні їх соціального захисту. Формування фонду оплати праці та його використання підпорядковані нормативно-правовому регулюванню, яке визначає процедури та правила цього процесу. Дотримання цих норм допомагає забезпечити справедливу та ефективну систему оплати праці в бюджетних установах.

Заробітна плата відображає винагороду, яку працівники отримують за свою працю в бюджетних установах. Функції заробітної плати включають стимулювання працівників, забезпечення соціального захисту, забезпечення справедливості та встановлення мотивації для досягнення високої продуктивності праці. Особливості заробітної плати в бюджетній сфері включають фінансування з бюджету, визначення окремих категорій оплати праці (наприклад, посадових окладів, надбавок, компенсацій) та врахування особливостей правового регулювання в цій сфері.

Формування фонду оплати праці в бюджетних установах відбувається шляхом визначення обсягу фінансування, призначення та розподілу коштів на оплату праці працівників. Воно залежить від бюджетних обмежень, структури та потреб установи, здійснюваних функцій та завдань, а також від політики оплати праці, встановленої органами управління.

Нормативно-правові акти встановлюють правила та процедури щодо формування та використання фонду оплати праці в бюджетних установах. Це можуть бути закони, постанови, накази, колективні договори тощо, які регулюють встановлення ставок заробітної плати, надбавок, порядок і умови виплати, контроль за використанням фонду оплати праці та інші аспекти.

# РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ФОНДУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В НОВГОРОД-СІВЕРСЬКІЙ РАЙОННІЙ ДЕРЖАВНІЙ ЛІКАРНІ ВЕТЕРИНАРНОЇ МЕДИЦИНИ

## 2.1.Економічна характеристика в Новгород-Сіверській районній лікарні ветеринарної медицини

Економічний аналіз ефективності ветеринарних заходів за сучасних умов набуває важливого значення, оскільки характеризує кінцевий результат праці спеціалістів ветеринарної медицини. В роботі практикуючого лікаря ветеринарної медицини економічний аналіз дозволяє розробити більш ефективні заходи із зменшенням захворюваності і загибелі тварин, скорочення терміну перебігу хвороби.

Цуценя кокер спаніеля коштує в середньому 3000 грн, цуценя німецької вівчарки - 5000грн, цуценя західносибірської лайки 5000 грн. Середня вартість собаки 4500 грн.

Ми розглянули економічні аспекти ефективності вакцинації і лікування собак хворих на чуму (таблиця 2.1). Показали значення економічного збитку від смертності та захворюваності тварин, економічний ефект в результаті профілактики і ліквідації хвороби. Розрахували економічну ефективність на 1 грн затрат.

1. Попереджений в результаті лікування тварини збиток.

Пз = Ц,

Пз дорівнює вартості тварини , що піддано лікуванню, при можливій її смерті; Ц – ціна собаки на ринку

Пз = 4500грн.

2. Економічний ефект, в результаті лікування хворої тварини:

Еф = Пз – Зв,

де Пз – попереджений збиток; Зв – витрати на ветеринарні заходи.

Еф = 4500 – 2074 = 2426грн.

3. Економічна ефективність на 1 грн. затрат:

Ее = Еф/Зв ,

де Еф – економічна ефективність; Зв – витрати на ветеринарні заходи.

Ер = 2426/2074= 1.16грн.

У наших випадках лікування виявлялося своєчасним, а значить було успішним. Показник економічної ефективності лікування склав 1.16, тобто більше 1.

Також доречним було б показати економічну ефективність вакцинації тварини.

Вакцинація складає: Біовак+Л в 2 міс, повторно через 2 тижні. Разом з вакциною вводили імунофан 1мл та дімедрол 0,4мл.

Вартість препаратів Вп : вакцина 2 разово-160грн., 4 шприці-4 грн, імунофан 2 разово 50 грн. Разом 214грн.

Економічна ефективність вакцинації рівна = Зв- Вп= 2074-214= 1860 грн.

При можливій смерті тварини від хвороби збиток складає відповідно : 4500-214=4286 грн.

Отже робимо висновок, що тварина, яка вакцинована, не вимагає таких величезних затрат, як захворіла . Найголовнішим є те, що основною статтею витрат, яка не згадувалась в наших розрахунках є витрати часу та цінності тварини для власника. Важливими є витрати ресурсів організму тварини, оскільки хвороба вражає весь організм, а не окремі системи. Тож вакцинація тварини є найлегший і найшвидший варіант позбутися шкоди від вірусних хвороб тварин (табл.2.1).

Таблиця 2.1.

Витрати на ветеринарні препарати при лікуванні собаки від чуми м’ясоїдних

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Витрати | Одиниця виміру | Вартість одиниці продукції, грн | Використано | Сума, грн |
| Консультація огляд | - | 40 | 1 | 40 |
| Аналіз крові загальний +б/х | - | 200 | 1 | 200 |

Продовження таблиці 2.1

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Витрати | Одиниця виміру | Вартість одиниці продукції, грн | Використано | Сума, грн |
| ПЦР | - | 200 | 1 | 200 |
| Амоксицилін | доза | 15 | 10 | 150 |
| Ронколейкін | ампула | 60 | 5 | 300 |
| Крапельне введення всіх необхідних препаратів | - | 50 | 8 | 400 |
| Сульфо-камфокаїн | Ін’єкція | 10 | 5 | 50 |
| Церукал | Ін’єкція | 10 | 8 | 80 |
| Папаверин | Ін’єкція | 10 | 5 | 50 |
| Димедрол | Ін’єкція | 0 | 5 | 50 |
| Гамавіт | Флакон | 35 | 1 | 35 |
| Вангард -5 | доза | 80 | 3 | 240 |
| Фуросемід | Ін’єкція | 10 | 5 | 50 |
| Етамзілат | Ін’єкція | 10 | 5 | 50 |
| Вітамін С | Ін’єкція | 10 | 5 | 50 |
| Шприц 5 мл. | Шт. | 1 | 4 | 4 |
| Шприц 2 мл. | Шт. | 0,8 | 45 | 36 |
| Вата | упак. | 5 | 1 | 5 |
| Тетрациклінова мазь | упак. | 15 | 1 | 15 |
| Ентерос- гель | упак. | 25 | 1 | 25 |
| Кора дуба | упак. | 4 | 1 | 4 |
| Лаферон краплі в ніс (спрей) | Флакон | 40 | 1 | 40 |
| Усього | - |  |  | 2074 |

Виходячи з таблиці 2.1, можемо зробити висновок, що в середньому на лікування собаки від чуми м’ясоїдних господар витрачає 2074 грн.

Одним з основних завдань ветеринарії є охорона людей від антропозоонозних захворювань. Поруч з людиною постійно перебувають тварини. В даний час домашнім тваринам стало відводитися у ветеринарії особливе місце, оскільки ці тварини постійно перебувають поруч з людиною, а значить є потенційно небезпечними носіями антропозоонозних захворювань. Зараз у ветеринарній науці з’явилося дуже багато досліджень присвячених етіології, перебігу, діагностики, лікування і профілактики захворювань собак і котів, що дуже важливо, так як завжди простіше і дешевше запобігти захворюванню, ніж лікувати його. Так само дуже важливо своєчасне надання кваліфікованої ветеринарної допомоги, що завжди повинен пам’ятати власник тварини.

Організація ветеринарного обслуговування полягає не лише в правильному наданні допомоги тварині, а й в умінні розмовляти з власником. Перше враження клієнт отримує, заходячи в приміщення клініки. Потім він спілкується з асистентом, який починає прийом, а потім вже з самим лікарем, який проводитиме лікування. Тому як і для ветеринарного лікаря, так і для решти персоналу дуже важливо стежити за охайним зовнішнім виглядом і проявляти доброзичливість по відношенню до клієнта.

Кожен новий клієнт переступає поріг клініки з певним скептичним поглядом. Причиною цього є нервовість, невпевненість, обумовлена новою обстановкою, ще не повністю встановлена довіра у відношенні ветеринарного лікаря, хвилювання з появою нової тварини, іноді навіть особисті проблеми власника тварини. Роздратування, пов’язані з негативним досвітом в інших клініках, дійсними чи вигаданими, посилюють скепсис. Потрібно завоювати довіру нового клієнта ще до того, як він почне розповідати про свої проблеми. Цьому завдячують уважне відношення лікаря до проблем і скарг, які привели клієнта в клініку, а також досвіт спілкування з пацієнтами та клієнтами. Звертання до тварини зі спокійними ласкавими словами і почухуваннями роблять його доступним, при цьому власник починає відчувати, що тут до його тварини будуть добре відноситись. Після зібрання анамнезу потрібно проінформувати власника про діагностичні та лікувальні процедури, які потрібно провести. Пояснення стосовно клінічної картини хвороби і її прогнозування потрібно давати в доступній для клієнта формі, зрозумілою для нього мовою, виключаючи при цьому незрозумілі медичні терміни. Також потрібно уточнювати ціни та вид оплати.

Перед виконанням деяких дій, наприклад взяття крові, рентгенографічне обстеження, лікування ран, бажано вивести власника, особливо коли власник і тварина знервовані. З психологічної точки поглядів краще, щоб асистент вивів тварину в інше приміщення. В більшості випадків власник і пацієнт після розлуки стають спокійніші, що дозволяє без перешкод виконувати роботу і берегти нервову систему лікаря і власника.

Для успішної організації праці необхідно використовувати найману силу працівників, кожен з яких отримав повну вищу ветеринарну освіту та має певну спеціалізацію, а також потрібні адміністратор та обслуговуючий персонал можливо без ветеринарної освіти.

Графік роботи передбачає зміни з чергуванням 2 через 2 дні з 9.00 до 21.00 з одночасним перебуванням на робочому місті лікаря, асистента та адміністратора.

База даних про пацієнтів створюється за допомогою комп’ютерної програми «Andiag» для ветеринарних підприємств.

Розрахунок з клієнтами здійснюється одразу після завершення надання послуг згідно чеку про оплату, який видає програма «Andiag». Касові виручки здаються адміністратором головному лікарю клініки після завершення робочого дня.

Організація виконання планів ветеринарних заходів покладається на керівників ветеринарної служби, державних чи приватних установ ветеринарної медицини.

З метою оперативного керівництва та контролю виконання поточних планів у держустановах чи приватних клініках розробляються календарні плани роботи ветеринарних спеціалістів, де вказуються найменування заходів, місце роботи (або вид тварини), дата її проведення і прізвище виконавця. Календарний план проведення ветеринарних заходів є посібником до виконання роботи. Безумовно, важко все передбачити у плані, тому спеціалісти ветеринарної медицини виконують також інші види робіт ( надання лікувальної допомоги, проведення вимушених заходів тощо).

На початку місяця головний лікар установи підводить підсумки виконання календарного плану за минулий місяць, складає недоліки та невикористані резерви з тим, щоб усунути або реалізувати їх у наступному місяці.

Підсумки виконання планових заходів за минулий місяць також щомісячно підводять і визначають завдання на наступний місяць.

В установах ветеринарної медицини, в їх філіях, на робочих місцях, а також у приватних лікарів ветмедицини є аптеки або аптечні пункти, де є медикаменти для надання невідкладної допомоги і реалізації населенню.

Планове ведення ветеринарної справи попереджає диспропорції в її розвитку, забезпечує можливість раціонально використовувати матеріальні, трудові, фінансові ресурси, одержувати більш високий ефект при менших витратах праці і засобів.

До об’єктів планування у ветеринарії відносяться:

* профілактика і ліквідація інфекційних та інвазійних хвороб тварин;
* профілактика незаразних хвороб;
* матеріально-технічне забезпечення і фінансування;
* розвиток ветеринарної науки і впровадження її досягнень у практику;
* підготовка кадрів;
* розвиток мережі ветеринарних установ.

Терміни проведення ветеринарних заходів повинні відповідати об’єктивним закономірностям прояву хвороб у тій або іншій природноекономічній зоні. Тому ветеринарні установи старанно вивчають крайову епізоотологію, враховують місцеві особливості і зважаючи на це вибирають найбільш доцільні заходи й оптимальні терміни їх проведення. Приступаючи до планування ветеринарних заходів на черговий календарний термін, важливо проаналізувати результати аналогічних заходів за минулий рік. Варто звернути увагу на ефективність заходів і способів їх здійснення. Засоби і методи, що забезпечують високий профілактичний, оздоровчий і лікувальний ефект, варто застосовувати ширше. Необхідно стежити за розвитком ветеринарної науки, науково-технічним прогресом в галузі ветеринарії. Якщо до моменту планування ветеринарних заходів біологічною промисловістю стали випускатись нові біопрепарати або нові інструменти, прилади, устаткування, засоби та способи профілактики і лікування, ветеринарні спеціалісти повинні прагнути використовувати їх на практиці.

У кожному випадку планування потрібно врахувати економічну вигоду від проведення тих чи інших заходів.

При упорядкуванні планів ветеринарних заходів керуються такими принципами: єдність, комплексність, демократичність, виділення головної ланки.

Єдність планів передбачає обов’язковість планування ветеринарних заходів щодо конкретних питань на визначеній території незалежно від відомчої приналежності господарств, комплексів, підприємств.

Комплексність передбачає поєднання в плані спеціальних профілактичних, лікувальних і організаційних заходів. Тільки комплексне здійснення всього обсягу робіт може гарантувати ветеринарне благополуччя об’єкта.

Демократичність передбачає планування ветеринарних знизу до верху, тобто, розробку первинних планів, починаючи з господарств, підприємств, і закінчуючи керівними ветеринарними органами. В окремих випадках вищі ветеринарні органи дають вказівки про проведення конкретних заходів на плановий період.

Зведені плани заходів узагальнюються і потім затверджуються відповідними органами виконавчої влади. Затверджений план набуває сили закону і є обов’язковим для виконання.

Врахування й аналіз даних ветеринарної статистики – одне з найважливіших вимог, запропонованих при плануванні у ветеринарній медицині. За допомогою статистики спеціаліст аналізує ветеринарний стан, встановлює закономірності захворювання на відповідній території за визначений період, виявляє чинники, що вплинули на той чи інший процес.

Етика спеціаліста ветеринарної медицини.

З урахуванням кола обов'язків лікаря ветеринарної медицини, специфіки його праці та людей, з якими він мусить спілкуватися, професійна етика лікаря ветеринарної медицини має свої особливості, які ще не обґрунтовані теоретично і не опрацьовані практично.

Як відомо, головним завданням фахівців ветеринарної медицини є:

* запобігання заразних хвороб тварин і їх ліквідація в колективних підприємствах, радгоспах і інших підприємствах, підсобніх господарствах громадян;
* забезпечення виробництва доброякісних в ветеринарно -санитарному відношенні продуктів і сировини тваринного походження;
* охорона населення від хвороб, загальних для людей і тварин;
* охорона країни від занесення з інших держав заразних хвороб тварин.

Обов'язки ветеринарної медицини - охороняти, якісно покращувати і поголів'я тварин і птиці, сприяти зростання продуктів тваринництва за одночасного зниження їх собівартості і підвищення якості.

Отже, діяльність фахівців ветеринарної медицини спрямована як на запобігання хвороб тварин так і на забезпечення надійної охорони населення від зооантропонозов.

Виконання зазначених завдань підпорядкована діяльності великої кількості фахівців ветеринарної медицини. У процесі роботи вони, звісно, керуються Законом про ветеринарноу медицину. Однак у окремих випадках доводиться керуватися не статутними, а моральними принципами, які останнім часом у колективах домінуючі.

Поле діяльності лікаря ветеринарної медицини дуже широке. Він може працювати у районних державних підприємствах, спеціалізованих лабораторіях, районних державних лабораторіях ветеринарної медицини, лабораторіях ветеринарно-санітарної експертизи на ринках, в сільськогосподарських підприємствах різної форми власності, на державних й приватних м'ясопереробних підприємствах, у державних установах державної ветеринарної медицини, всіма видами транспорту, й державний кордон з підлеглими йому прикордонними контрольними пунктами ветеринарної медицини, на біофабриках, в аптеках ветеринарної медицини, на іподромах та інших. А де б не працював лікар, знання та власний досвід він спрямовує на поліпшення добробуту людей.

Сьогодні, очевидно, немає людини, яка би не користувалась, безпосередньо чи опосередковано, результатами діяльності ветеринарного фахівця. Причому лише на селі, а й у місті. Міські люди, дедалі більше починають заводити у своїх житлах собак, котів, декоративних птахів. Тому часто-густо такі господарі потребують допомоги фахівців ветеринарної медицини для консультацій по догляду а іноді й по лікуванню тварин.

У процесі виконання своїх службових обов’язків фахівці ветеринарної медицини виступають то ролі лікаря, то організатора, пропагандиста, дослідника, державного контролера тощо. Тому їм вдається спілкуватись як із своїми колегами за фахом, так і з керівниками підприємств, підрозділів, фахівцями інших галузей, власниками тваринницьких господарств і власниками тварин, органами міліції та прокуратури, працівниками районних чи обласних органів, і навіть із багатьма людьми інших закладів. У процесі роботи в лікаря формуються як статутні відносини, а й етичні норми. Тому етика фахівців ветеринарної медицини - ця специфічний прояв загальної етики за умов своєї діяльності.

Лікарська етика є збіркою писаних і неписаних правил поведінки фахівців ветеринарної медицини, відносини їх не лише у своїй справі, а й між собою, до власників тварин, тваринництва загалом, громадського виробництва. Вона, як лікарська мораль, трактує систему і вимоги щодо не лише поведінки моралі у особі лікаря, і навіть моральним почуттям, які у процесі роботи необхідні.

Етика фахівців ветеринарної медицини вивчає закономірності виникнення та розвитку професійної моралі, за умов, специфічної проблеми освіти й поняття, а і навіть умови формування професійної діяльністі у сфері загальних моральних відносин. Вона вивчає:

1. Громадські завдання й мету професійної діяльності, їх роль соціальному прогресі;
2. Зміст спеціальних принципів, і проблем під час лікарських обов'язків;
3. Характер впливу моральних принципів на практику професійних відносин.

Предметом етики лікаря ветеринарної медицини є вивчення відносин між лікарем та працівниками тваринництва колективних підприємств та інших форм ведення господарства, власниками тварин, між лікарем і провідними фахівцями інших галузей, лікарем і керівником господарства, взаємин у середовищі фахівців ветеринарної медицини.

В лікарську етику входять також загальноприйняті етичні категорії боргу, честі й гідності, совісті, щастя. Вони завжди виявляється у відношенні фахівця ветеринарної медицини до роботи, професії, до суспільства, трудовому колективу, державі загалом.

Професійна етика фахівців ветеринарної медицини визначається в першу чергу їх завданням у розвитку тваринництва.

У медицині етика сприймається як принцип поведінки медичного персоналу, спрямованих на максимальне підвищення ефективності лікування хворих.

Деонтологічні принципи гуманітарної і ветеринарної медицині, маючи багато спільного, все-таки істотно відрізняється між собою. Якщо в гуманітарні медицині головне завдання етики є охорона психіки хворого задля досягнення найповнішого його одужання й реабілітації, то ветеринарної - здійснення комплексу заходів, вкладених у виконання основного завдання тваринників - підвищення продуктивності тварин шляхом своєчасного лікування та запобігання захворюванням у господарствах. Тобто, тоді як гуманітарної медицині деонтологія спрямовує зусилля і вміння лікаря до застосування своїх знань й науково-технічного досвіду тільки у інтересах хворої людини, то ветеринарної медицині деонтологічні принципи використовують у інтересах тварин, продовжує їх власників.

Сьогодні особливо зростає роль морального чинника у суспільстві, у роботі й поведінці кожної людини. І це стосується й фахівців ветеринарної медицини, робота яких складна, неспокійна і не регламентується рамками звичайного робітника. Адже хвороби у тварин трапляються у будь-які дні, у будь який час року. Ветеринарна деонтологія передбачає те що в лікаря є велике накопичення глибоких спеціальних знань, правильне розуміння й виконання ним свого професійного боргу, в тому числі формування в нього багатьох громадянських і особистих якостей, обумовлених загальноприйнятими етичними категоріями боргу, честі, совісті, гідності.

Ветеринарну етику слід розглядати, як специфічний прояв загальної етики у діяльності персоналу ветеринарної медицини. Вона розглядає проблеми боргу, честі і муки сумління фахівців ветеринарної медицини у процесі профілактики хвороб й лікування тварин. Охоплюючи у собі широке коло питань, етика відбиває моральні норми в системах, як лікар - керівник - працівники тваринництва; лікар - тварина - його власник; лікар - колектив ветеринарних працівників; лікар - агроном - зооінженер та інших.

Необхідність виділення ветеринарної етики визначається особливостями професійної діяльності лікаря. Сьогодні ветеринарна етика придбала нові особливості: змінилися умови годівлі та догляду тварин, ведення господарства, знизилася резистентність організму. Виникли нові клопоти - як і такі умови зберегти здоров'я тварин, запобігти виникненню антропозоонозів, недопущення забруднення довкілля відходами тваринництва. І, що дуже складно, це запровадити ці заходи в технологію виробництва продуктів тваринництва при мінімальних додаткових витратах зусиль і коштів. А завдання можна виконати за тісного порозуміння і взаємодії фахівців ветеринарної медицини та інших галузей знань.

Ветеринарна етика, звісно, пов'язані з компетентністю, рівнем знань, кваліфікацією фахівців ветеринарії. Не власними силами моральні якості, а в поєднані із фаховими знаннями, навичками, досвідом, створюють ту домінанту, що реалізується і під час лікарського досвіду.

Питання прав і обов'язків лікаря ветеринарної медицини стоять близько до деонтології, але потребують і морального, і державної регулювання. І все-таки розділити моральні риси і правові норми часто просто неможливо. Наприклад, право використання нових, ще досить апробованих методів діагностики і лікування є радше моральним, що у складних ситуаціях лікар не може від нього відмовитися. І тоді водночас службовий обов’язок вимагає від нього застосування всіх можливих заходів надання допомоги тварині.

Робота фахівців ветеринарної медицини багатопланова і потребує певної спеціалізації. І це працівник колективного підприємства ветлабораторії, станції ветсанекспертизи, керівник служби ветеринарної медицини тощо. Й у кожному разі, окрім загальних моральних принципів, людина для успішного виконання свого досвіду користується своїми специфічними для цього виду роботи етичними правилами.

Звісно, успішна робота лікаря ветеринарної медицини залежить від якості підготовки їх у вузі. У навчанні й фізичному вихованні студента беруть участь викладачі різних кафедр та соціальних спеціальностей. Їх важливим завданням, особливо викладачів клінічних дисциплін, вивчення, спільне дозвілля й спеціальних положень етики фахівця ветеринарної медицини з урахуванням завдань та потреб кожної дисципліни. Пропаганда деонтологічних принципів має стати невід'ємною складовою ветеринарної освіти.

Бюджетні установи, хоч і є неприбутковими організаціями, однак водночас залишаються суб’єктами господарювання і проводять свою діяльність в загальному правовому полі. Нажаль, законодавче поле, в якому працюють бюджетні установи, недостатньо структуроване відповідно до специфіки діяльності таких установ.

Бюджетні установи є одними з учасників бюджетного процесу країни, в ході якого відбувається складання, розгляд, затвердження, виконання і контроль за виконанням бюджетів різних рівнів. Такі установи беруть участь у перерозподілі фінансових ресурсів держави, виступаючи водночас і як отримувачі, і як постачальники ресурсів.

У зарубіжній практиці обліку на сьогодні склалася чотирирівнева система регулювання бухгалтерського обліку та звітності, яка може бути застосована і для вітчизняних реалій ([рис.](#_bookmark0) 2.1).

Рис. 2.1. Система регулювання бухгалтерського обліку і звітності БО

Методичні вказівки, інструкції, рекомендації в системі нормативного регулювання обліку покликані конкретизувати основні положення, викладені в нормативних документах першого та другого рівнів, з урахуванням галузевих та інших особливостей. В основному такі вказівки стосуються інвентаризації, обліку основних засобів, спеціального інструменту та матеріально-виробничих запасів тощо.

Основними робочими документами є: документи щодо облікової політики установи, затверджені керівником форми первинних облікових документів, графіки документообігу, робочий план рахунків та форми внутрішньої звітності.

Законодавча база, якою керуються в своїй діяльності бюджетні установи, досить різноманітна: від загальногосподарських нормативних актів (які використовують і госпрозрахункові підприємства та установи), затверджених Верховною радою України, Кабінетом міністрів України, іншими міністерствами та відомствами тощо, до вузько спеціалізованих (притаманних лише бюджетним установам), затверджених Державним казначейством України тощо. Схематично структуру законотворчих органів України, що регламентують діяльність бюджетних установ, можна зобразити. Тут зображені лише основні міністерства і відомства (з виконавчої гілки влади), які створюють законодавче поле діяльності для бюджетних установ закладів освіти, в тому числі дошкільної. В їх складі працюють ряд служб (складових центральних органів виконавчої влади) – комітетів, управлінь, державних цільових фондів, які також є законотворчими органами для названих установ.

Якщо продовжити класифікацію за вище наведеним рисунком, то умовно законодавчу базу, яка безпосередньо стосується організації та методики обліку та оподаткування бюджетних установ, можна поділити на універсальні і спеціалізовані законодавчі акти, як представлено рисунком 2.2.

Універсальні законодавчі акти використовують у процесі своєї діяльності всі господарюючі суб’єкти, а зазначені спеціалізовані документи застосовують лише бюджетні установи, ними регламентують положення організації та методики бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Універсальні законодавчі акти належать до наступних галузей права України: конституційного, адміністративного, кримінального, виправно - виконавчого, фінансового, господарського, земельного, трудового, цивільного, міжнародного, сімейного, екологічного, кримінально - процесуального та цивільно-процесуального.



Рис. 2.2. Структура законотворчих органів України, що регламентують діяльність бюджетних установ

Щодо спеціалізованих нормативних документів в сфері організації обліку бюджетних установ потрібно зазначити таке.

* + 1. Форма організації обліку (меморіально-ордерна чи журнально - ордерна) регламентуються «Інструкцією про використання єдиної журнально-ордерної форми рахівництва», затвердженою листом від 08.03.1960 р. № 63 Міністерства фінансів СРСР, «Інструкцією з бухгалтерського обліку в установах та організаціях, які стоять на державному бюджеті СРСР», затвердженою наказом Міністерства фінансів СРСР від 10.03.87 р. №61 та «Порядком складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових регістрів суб’єктів державного сектору», наказ Міністерства фінансів України 08.09.2017 № 755. Форма організації обліку установи визначається в її обліковій політиці (рис.2.3).



Рис. 2.3. Розподіл законодавчої та нормативної бази діяльності бюджетних установ

1. Нормативна база обліку конкретної установи встановлюється згідно з прийнятою обліковою політикою, яка складається на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 p. № 966-XIV та Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб’єкта державного сектору.
2. Форми облікових реєстрів встановлюються згідно з «Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затвердженим наказом Міністерства фінансів від 24.05.1995 р. № 88.
3. Робочий план рахунків установи складається відповідно Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України 29.12.2015 № 1219.
4. Форми звітності з 2012 р. складаються відповідно до наказу Міністерства фінансів від 24.01.2012 за № 44 «Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів.
5. Форми первинних документів складаються відповідно до наказу Міністерства фінансів України 29.06.2017 № 604 «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання».
* Проведення інвентаризації регламентується наказом МФУ 02.09.2014 за № 879 «Положення про інвентаризацію активів та зобов’язань». МФУ затверджено План заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Встановлено, що на бюджетні установи поширюється дія національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема:
* НП(С)БОвДС 101 «Подання фінансової звітності» від 28.12.2009 р. №1541;
* НП(С)БОвДС 102 «Консолідована фінансова звітність» від 24.10.2010 р. № 1629;
* НП(С)БОвДС 103 «Фінансова звітність за сегментами» від 24.10.2010  р. № 1629;
* НП(С)БОвДС 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» від 25.01.2012 р. № 52;
* НП(С)БОвДС 121 «Основні засоби» від 12.10.2010 № 1202;
* НП(С)БОвДС 122 «Нематеріальні активи» від 12.10.2010 № 1202;
* НП(С)БОвДС 123 «Запаси» від 12.10.2010 р. № 1202;
* НП(С)БОвДС 124 «Доходи» від 24.12.2010 р. № 1629;
* НП(С)БОвДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» від 24.10.2010 р. № 1629;
* НП(С)БОвДС 126 «Оренда» від 24.10.2010 р. № 1629;
* НП(С)БОвДС 127 «Зменшення корисності активів» від 24.10.2010 р. № 1629;
* НП(С)БОвДС 128 «Зобов’язання» від 24.10.2010 р. № 1629;
* НП(С)БОвДС 129 «Інвестиційна нерухомість» від 24.10.2010 р. №1629;
* НП(С)БОвДС 130 «Вплив змін валютних курсів» від 11.08.2011 р. №1022;
* НП(С)БОвДС 131 «Будівельні контракти» від 29.12.2011 р. № 1798;
* НП(С)БОвДС 132 «Виплати працівникам» від 29.12.2011 р. № 1798;
* НП(С)БОвДС 133 «Фінансові інвестиції» від 18.05.2012 р. № 568;
* НП(С)БОвДС 134 «Фінансові інструменти» від 18.05.2012 р. № 568;
* НП(С)БОвДС 135 «Витрати» від 18.05.2012 р. № 568.

#

## 2.2.Аналіз фонду оплати праці та ефективності його використання

Завданнями аналізу фонду оплати праці (ФОП) є визначення правильності витрачання коштів на оплату праці, виявлення впливу факторів, встановлення правильності співвідношення темпів зростання продуктивності праці й середньої заробітної плати.

При аналізі ФОП необхідно дослідити зміну показника в динаміці та рівень виконання плану, визначити фактори, що спричинили його зміну.

При вивченні структури ФОП слід приділити увагу питомій вазі окремих елементів у загальній сумі та дослідити їхню зміну в динаміці й оцінити виконання завдання. При визначенні рейтингової оцінки підприємства важливо дослідити співвідношення трудових показників і середньої заробітної плати по підприємству з відповідними показниками підприємств галузі, а середню заробітну плату по підприємству порівняти також з прожитковим мінімумом, мінімальною заробітною платою та іншими показниками, що діють на момент дослідження.

При проведенні факторного аналізу ФОП оцінюється вплив на його абсолютне відхилення таких показників-факторів, як чисельність і середня заробітна плата, та виявляються причини виявлених відхилень:

***+***АФОПч***= +***АЧo 30 o 12,

***+***АФОП3***= +***АЗ o Ч1 o 12,

де +АФОПч , ***+***АФОП***3***- абсолютне відхилення ФОП за рахунок зміни чисельності працівників і середньої заробітної плати, грн./рік;

***+***АЧ- абсолютне відхилення середньорічної чисельності працівників, осіб;

***+***АЗ- абсолютне відхилення середньої заробітної плати, грн./місяць; Ч1 - фактична середньорічна чисельність персоналу в звітному періоді, осіб;

30 - базовий рівень середньої заробітної плати, грн./місяць.

Дані для аналізу виконання плану по фонду оплати праці на прикладі районної лікарні ветеринарної медицини наведені в таблиці 2.

Як видно з даних таблиці 2, фонд оплати праці в звітному періоді при зіставленні з рівнем запланованого показника збільшився на + 1232,2 тис. грн., що зумовлено, головним чином, підвищенням середньомісячної заробітної плати, оскільки виконання плану із середньомісячної заробітної плати (111,9%) перевищує виконання плану із середньооблікової чисельності персоналу цеху (105,7%).

Абсолютне відхилення фонду оплати праці за рахунок зменшення фактичного рівня середньооблікової чисельності персоналу склало (467 - 470) х 1950,0 х 12 = -70200 грн. Абсолютне відхилення фонду оплати праці за рахунок зростання в звітному періоді середньомісячної заробітної плати склало 467 х (2182,4 - 1950,0) х 12 = +1302369,6 грн. Сумарний вплив середньооблікової чисельності та середньомісячної заробітної плати одного працюючого на зміну ФОП склав + 1232,2 тис.грн

У звітному періоді значної зміни структури фонду оплати праці не спостерігається. Так, частка основної заробітної плати в ФОП за планом склала 40,0%, а за звітом - 41,0%, у той же час спостерігається зниження частки додаткової заробітної плати з 59,4% до 58,2%. Такі зміни зумовлені, головним чином, підвищенням часових тарифних ставок та посадових окладів працівників.

Таблиця2.2

Аналіз динаміки фонду оплати праці у ветеринарній лікарні

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показник | План | Факт | Виконання плану, % | Абсолютне відхилення, + |
| Фонд оплати праці, тис. грн./рік, | 10998,0 | 12230,2 | 111,2 | + 1232,2 |
| у тому числі:- основна заробітна плата; | 4399,2 | 5014,4 | 114,0 | + 615,2 |
| - додаткова; | 6532,8 | 7118,0 | 108,9 | + 585,2 |
| - заохочення та компенсаційні виплати | 66,0 | 97,8 | 148,2 | + 31,8 |
| Структура фонду оплати праці, всього, %, | 100,0 | 100,0 | - | - |
| у тому числі:- основна заробітна плата; | 40,0 | 41,0 | 102,5 | + 10 |
| - додаткова; | 59,4 | 58,2 | 98,0 | - 1,2 |
| - заохочення та компенсаційні виплати | 0,6 | 0,8 | 133,3 | + 0,2 |
| Середня заробітна плата, грн./місяць | 1950,0 | 2182,4 | 111,9 | + 232,4 |
| У тому числі за категоріями персоналу: - робітники; | 1842,7 | 2062,4 | 111,9 | + 219,7 |
| - учні; | - | - | - | - |
| - керівники; | 3742,1 | 4033,1 | 107,8 | + 291,0 |
| - спеціалісти; | 2080,7 | 2135,9 | 102,7 | + 55,2 |
| - молодший обслуговуючий персонал | 980,0 | 1072,4 | 109,4 | + 92,4 |
| Середньооблікова чисельність персоналу, осіб | 470,0 | 467 | 105,7 | -3 |

У процесі аналізу ефективності використання фонду оплати праці оцінюється відповідність темпів росту середньої заробітної плати та продуктивності праці. Якщо темпи росту продуктивності праці перевищують темпи росту середньої заробітної плати, то на підприємстві складаються умови зниження собівартості продукції за рахунок трудових витрат.

Коефіцієнт співвідношення продуктивності праці та середньої заробітної плати(КІ, част.од.) визначається наступним чином:



де Ів та Із- загальні індекси продуктивності праці та середньої заробітної плати, част. од.

Зазначене співвідношення повинно дотримуватись приблизно у таких розмірах:

* - при нормальних умовах функціонування підприємства - 1:0,8;
* - при освоєнні нових видів продукції або виробничих потужностей
* - (1:0,7).

Кількісна оцінка впливу співвідношення між зростанням продуктивності праці та середньої заробітної плати на зміну собівартості продукції у відсотках (±ЛСТ, %) та у грошових одиницях (±ЛСЪгрн.) визначається за формулами, а на зміну фінансового результату (±ЛФРТ,грн.) [39]:



де Уз - питома вага витрат на заробітну плату з нарахуваннями на соціальне забезпечення у собівартості продукції або у валових витратах, %;

***С***- собівартість продукції або валові витрати, гри.

***±***АФРТ = +АСТ.

Для оцінки ефективності використання коштів на ФОП підприємства застосовують, головним чином, показник рентабельності заробітної плати (Я3, част.од.):

Я3 = П/ФОП,

де П - прибуток підприємства за звітний період, грн.;

ФОП- фонд оплати праці підприємства за звітний період, грн.

У процесі аналізу ефективності використання ФОП підприємства необхідно також зіставити темпи зростання його та середньої заробітної плати з основними показниками, які характеризують темпи зростання кінцевих результатів діяльності підприємства, таких як обсяг виробництва та реалізації продукції, витрати на 1 гривню товарної продукції; прибутку; рентабельності та ін. Перевищення темпів росту ФОП та середньої заробітної плати при зіставленні з указаними показниками свідчить про неефективне використання коштів на оплату праці.

## 2.3 Організація бухгалтерського обліку праці та її оплати в Новгород-Сіверській районній лікарні ветеринарної медицини

##

Застосування первинної документації з обліку праці та її оплати пов’язано з особливостями діяльності підприємства, технологічним процесом виробництва продукції, системою організації, формою оплати праці та іншими особливостями. Незалежно від цього, в усіх випадках, документація по обліку праці і заробітної плати повинна забезпечити отримання достовірної інформації про виробіток працівників в натуральному вимірі, про використання робочого часу, про продуктивність праці робітників та про нарахування заробітної плати.

Основою отримання всієї необхідної інформації для управління являється первинний облік чисельності, відпрацьованого часу та виробітку працівників. Первинний облік надає тільки ці дані, всі інші дані формуються розрахунковим шляхом на їх основі.

На підприємстві застосовуються такий вид оплати праці, як оплата за тарифними ставками.

Основними розпорядчими документами відносно особового складу є: наказ (розпорядження) про прийом на роботу, наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу, наказ (розпорядження) про надання відпустки, наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту) наведені у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

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 переведення на іншу роботу (ф. № П-5) | Використовується для оформлення переведення працівника з одного цеху (відділу, підрозділу) в інший. Заповнюється працівником відділу кадрів в двох примірниках. Один примірник зберігається в відділі кадрів, інший - передається до бухгалтерії |
| 3. | Наказ (розпорядження) про надання відпустки (ф. № П-6) | 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 |
| 4. | Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту) (ф. № П-8) | 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 |

Підставою для зарахування на роботу служить наказ керівника або записка про прийом на роботу, що оформляються на підставі заяви, поданої бажаючим працювати на вакантній посаді чи вільному робочому місці.

Для зарахованого на роботу заводиться особова картка з обліку кадрів і оформляється трудова книжка. Трудові книжки зберігаються на підприємстві. Чисті бланки трудових книжок є документами суворої звітності та зберігаються в сейфі разом із грошовими документами. За цінами придбання бланки трудових книжок як об’єкт бухгалтерського обліку відображаються на рахунку 331 «Грошові документи в національній валюті». Під час видачі трудової книжки працівнику, що тільки розпочинає трудову діяльність, вартість бланку відшкодовується надходженням готівки до каси.

Переміщенням вважається переведення на іншу роботу або присвоєння вищого кваліфікаційного розряду. Оформляється наказом керівника, а при присвоєнні вищого кваліфікаційного розряду до наказу додається рішення кваліфікаційної комісії. Дані про переміщення записуються до трудової книжки із затвердженням круглою печаткою підприємства.

Наказом керівника оформляється також надання відпустки і звільнення. Протягом однієї доби після оформлення наказу на звільнення трудова книжка повертається працівникові, а бухгалтерія здійснює повний розрахунок заробітної плати.

Чисельність працюючих працівником, що виконує функції з обліку кадрів, групується за категоріями, професіями, посадами, фаховим рівнем, стажем роботи, місцями роботи (цехами, відділами), а також за часом роботи (постійні, сезонні, тимчасові працівники).

Залежно від системи оплати праці (погодинна, відрядна, індивідуальна, бригадна) та врегульованих взаємовідносин підприємства з працюючими застосовуються різні первинні документи, якими оформляються затрати праці і згідно з якими нараховується заробітна плата працюючим.

Підставою для нарахування заробітної плати при погодинній оплаті служить табель обліку робочого часу, який є іменним спис­ком працюючих, до якого щоденно записуються дані про відпрацьований час у годинах, а при неявках — причини. Табельного обліку достатньо для нарахування зарплати в разі погодинної оплати.

Підставою для нарахування заробітної плати робітникам у разі відрядної оплати служать різні документи: маршрутні листи, рапорти (відомості) виробітку та деякі інші.

Маршрутні листи використовуються для оформлення затрат праці на поточних виробництвах.

Рапорти або відомості виробітку використовуються в масових виробництвах з одноманітним характером праці.

У разі відхилень від нормальних умов праці (заміні матеріалів, що обробляються, робота на іншому, ніж передбачене технологією, устаткуванні тощо) складаються доплатні листки або відомості на доплату.

Наприкінці місяця дані про виробіток і заробітну плату групуються і нагромаджуються: за особовими рахунками працюючих, видами продукції, що вироблялася чи робіт, що виконувалися, видами оплат. На підставі цих даних складаються розрахун­ково-платіжні або розрахункові і платіжні відомості, які виступають первинними документами для обліку розрахунків по оплаті праці, а часто і як регістри аналітичного обліку розрахунків по оплаті праці.

Найбільш детально розглянемо приклад нарахування заробітної плати та утримання з неї.

 Згідно з Законом України «Про державний бюджет України на 2021 рік» та «Про державний бюджет України на 2022 рік» передбачено, що прожитковий мінімум на одну людину та для тих, хто відноситься до основних соціальних та демографічних груп населення, встановлений в розмірах наведених в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Прожитковий мінімум на 2021-2022 роки

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Найменування показника | 2021 р. | 2022 р. |
| 1 | Мінімальна заробітна плата |
| 1.1 | з 1 січня по 30 жовтня | 6000 | 6500 |
| 1.2 | з 1 жовтня по 30 листопада | - | 6700 |
| 1.3 | з 1 грудня по 31 грудня | 6500 | - |
| 2 | Прожитковий мінімум на працездатну особу |  |  |
| 2.1 | з 1 січня по 30 червня | 2270 | 2481 |
| 2.3 | з 1 липня по 30 листопада | 2379 | 2600 |
| 2.5 | з 1 грудня по 31 грудня | 2481 | 2684 |
| 3 | Максимальна величина, виходячи з якої обчислюються соціальні внески |  |  |

Розмір мінімальної заробітної плати враховується для оплати праці, зокрема при формуванні тарифної сітки. Основою тарифної сітки є тарифна ставка робітника першого розряду, яка встановлюється в розмірі, що перевищує мінімальну заробітну плату.

Установлена мінімальна зарплата є вихідною величиною при визначенні податкової соціальної пільги, при розрахунку матеріальної допомоги та в інших випадках, передбачених законодавством.

Всі нарахування зарплати та утримання з неї на Новгород-Сіверської районної державної лікарні ветеринарної медицини відображаються в Розрахунково-платіжній відомості.

Сума нарахованої зарплати дорівнює 6600,00. Суми утримань: податок на доходи = (6600,00 – 1452,00) \* 18 % = 926,64 грн.; ЄСВ – 6600,00 х 22%= 1452,00 грн.; Військовий збір: 6600,00 х 1,5% = 99,00 грн.; Видано касою підприємства працівникові – 4122,36 грн. Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Порядок утримання ПДФО регулюється Податковим кодексом України зі змінами та доповненнями. Об'єктом оподаткування являється загальний місячний оподаткований дохід, зменшений на суму зборів в Пенсійний фонд України, на суму внесків в Фонд соціального страхування і Фонд страхування на випадок втрати роботи. Загальний місячний оподатковуваний дохід, зменшений на суму податкової соціальної пільги (ПСП). Сума податкової соціальної пільги не являється фіксованою величиною, вона залежить від встановленого розміру мінімальної зарплати.

Із зарплати можуть утримуватися по бажанню працівників: в профсоюзні збори; добровільна сплата аліментів; сплата кредитів; перерахунок зарплати на поточний рахунок і т.п.

Сума, нарахованих працівникові лікарняних, розраховується шляхом множення денної суми страхових виплат на кількість днів, які належать виплаті.

Сума лікарняних залежить від страхового стажу працівника і визначається з врахуванням коефіцієнта: при стажу до 5 років – 60 % середньої зарплати; при стажу 5-8 лет – 80 % середньої зарплати; більш ніж 8 років – 100 % середньої зарплати.

Оплата перших п'яти днів непрацездатності в результаті хвороби або травми працівника, не пов’язаної з нещасний випадок випадком на виробництві, відбувається за рахунок засобів керівника. Застрахованій особі підприємством виплачується за робочі дні, які приходяться на перші п’ять календарних днів хвороби. За весь наступний період лікарняні виплачуються за рахунок коштів Фонду соціального страхування. Розрахунок допомоги з тимчасової непрацездатності виконується на зворотній стороні лікарняного листа.

Розглянемо порядок нарахування лікарняних начальнику відділу Гладку В.М., який має страховий стаж більше ніж 8 років, за що йому назначена допомога в розмірі 100 %, на 5 лікарняних днів.

Середньоденна заробітна плата = Сума фактичної заробітної плати, з якої нараховуються страхові внески (22000) : Кількість робочих днів (57) = 385,96 грн. Отже, усього належить до виплати: 385,96 х 5 = 1929,8 грн.

Утримання із заробітної плати працівників можуть бути обов’язковими та по бажанню працівників.

До обов’язкових відносяться: ПДФО, збори в соціальні фонди, збори по рішенню суду, військовий сбір.

При розрахунку сум відпускних за надані працівникам щорічні відпустки, додаткові відпустки працівникам, які мають дітей, або виплати компенсації за невикористані відпустки керуються Порядком обчислення середньої заробітної плати, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.95 р. № 100 (за текстом – Порядок № 100).

Відповідно до Порядку № 100 обчислення середньої заробітної плати для оплати щорічної відпустки, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, творчої відпустки, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, або для виплати компенсації за невикористані відпустки провадиться виходячи з виплат за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки або виплати компенсації за невикористані відпустки.

Працівникові, який пропрацював на підприємстві, в установі, організації менше року, середня заробітна плата обчислюється виходячи з виплат за фактичний час роботи, тобто з першого числа місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, в якому надається відпустка або виплачується компенсація за невикористану відпустку.

У всіх інших випадках збереження середньої заробітної плати середньомісячна заробітна плата обчислюється виходячи з виплат за останні два календарні місяці роботи, що передують події, з якою пов'язана відповідна виплата. Працівникам, які пропрацювали на підприємстві, в установі, організації менше двох календарних місяців, середня заробітна плата обчислюється виходячи з виплат за фактично відпрацьований час.

Якщо протягом останніх двох календарних місяців працівник не працював, середня заробітна плата обчислюється виходячи з виплат за попередні два місяці роботи. Якщо і протягом цих місяців працівник не працював жодного робочого дня, середня заробітна плата обчислюється відповідно до абзацу останнього п. 4 Порядку № 100, згідно з яким в інших випадках, коли нарахування проводяться виходячи із середньої заробітної плати, працівник не мав заробітку не з вини працівника, розрахунки проводяться виходячи з установлених йому в трудовому договорі тарифної ставки, посадового (місячного) окладу.

Час, протягом якого працівники згідно з чинним законодавством або з інших поважних причин не працювали і за ними не зберігався заробіток або зберігався частково, виключається з розрахункового періоду.

Для працівників з відрядною оплатою праці у разі відсутності оперативних даних для розрахунку заробітку за останній місяць розрахункового періоду він може замінюватись іншим місяцем, який безпосередньо передує розрахунковому періоду.

Отже, розрахунковим періодом для визначення середньої заробітної плати для оплати відпустки є період з першого числа місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, в якому надається відпустка.

Нарахування відпускних більш детально роздивимося на прикладі молодшої сестри Сушко О.М. :

Працівник працює з 1.06.2021 р., а з 1.06.2022 р. він йде у щорічну відпустку на 30 календарних днів. Заробітна плата працівника за розрахунковий період з червня 2021 р. по травень 2021 р. становить 360000,00 грн.

1. Визначимо кількість календарних днів у розрахунковому періоді:

365 к. дн. – 9 с. н. дн. = 356 к. дн.

2. Визначимо середньоденну заробітну плату:

360000,00 грн. : 356 к. дн. = 1011,24 грн.

3. Сума відпускних становитиме

1011,24 грн. х 30 к. дн. = 30337,2 грн.

Допомога по вагітності та пологам надається застрахованій особі у формі матеріального забезпечення, що компенсує втрату заробітної плати за період відпуски по вагітності та пологах. Тривалість такої відпустки становить 70 календарних днів до пологів і 56 (у разі ускладнення пологів або народження двох і більше дітей - 70) календарних днів після пологів. Рішення про виплату допомоги приймає комісія із соціального страхування.

Ця допомога виплачується працівниці сумарно за весь період відпустки по вагітності та пологах, але при цьому оплачуються тільки робочі дня, що припадають на період такої відпустки.

Ця допомога надається застрахованій особі в розмірі 100 % середньої заробітної плати і не залежить від її страхового стажу.

Обчислена середньоденна зарплата в розрахунку на місяць не повинна перевищувати граничну суму місячної заробітної плати, з якої сплачуються страхові внески.

Допомога при вагітності та пологах не входить до фонду оплати праці підприємства і не обкладається податками і зборами.

У податковому обліку сума допомоги не відноситься на валові витрати підприємства, оскільки повністю виплачується за рахунок коштів ФСС з ТВП.

Отже можна сказати про те, що на підприємстві первинний облік праці та її оплати відповідає встановленим нормам законодавства, та дає можливість відслідкувати шлях працівника з моменту його прийняття на роботу до моменту його звільнення.

Основу організації оплати праці становлять: тарифні системи, системи преміювання, контрактна система, система трудових договорів і державні нормативні акти.

Тарифною системою встановлюється рівень оплати праці за одиницю робочого часу залежно від кваліфікації (розряду робітника і розряду роботи) і умов праці.

Преміальними системами встановлюються показники і рівень премій. Контракти — це письмові договори підприємства з працюючим, яким також встановлюється обсяг, якість роботи, строк виконання та рівень оплати. Укладаються контракти, як правило, на тривалий час. Трудовий договір — це теж письмова угода підприємства з працюючим, що носить разовий характер.

Державними нормативними актами встановлюється мінімальний рівень зарплати, оплату за невідпрацьований час, а також види та розміри утримань із заробітної плати.

Синтетичний облік основної й додаткової оплати праці і її використання ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатам працівникам», що має три субрахунки: 661 «Розрахунки за заробітною платою»; 662 «Розрахунки з депонентами»; 663 «Розрахунки за іншими виплатами». Рахунок - пасивний, сальдо кредитове означає заборгованість підприємства працівникам по нарахованої, але не виданої їм заробітній платі; оборот по дебету - сума, виплачена готівкою або через перерахування, суми, утримані у вигляді податків у бюджет, по виконавчих листах і т.д.; оборот по кредиту - суми, нараховані у звітному місяці у вигляді заробітної плати, премії та інші нарахування.

Аналітичний облік розрахунків по заробітній платі має стільки рахунків, скільки налічується працюючих на підприємстві за списочним складом, тобто це облік розрахунків заробітної плати по кожному працюючому окремо. Сума всіх нарахувань заробітної плати по кожному аналітичному рахунку (тобто по кожному працюючому) дорівнюватиме кредитовому обороту синтетичного рахунку 66 «Розрахунки за виплатам працівникам» за звітний місяць, тобто сумі нарахованої заробітної плати по цеху, відділу, підприємству в цілому. Сума всіх відрахувань по аналітичними рахунками дорівнюватиме дебетовому обороту синтетичного рахунку 66 «Розрахунки за виплатам працівникам». Кредитове сальдо по рахунку 66 «Розрахунки за виплатам працівникам» показує заборгованість підприємства робітникам і службовцям на перше число кожного за звітним місяця.

Заробітна плата є одним з елементів витрат виробництва і однією за важливих статей собівартості продукції. Щоб включити її до складу витрат, уся нарахована у розрахункових і розрахунково-платіжних відомостях заробітна плата групується за напрямами витрат (цехів, дільниць, інших структурних підрозділів) у спеціальній відомості.

Нарахування сум заробітної плати та її розподілу відображується бухгалтерськими проводками наведеними у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Типова кореспонденція рахунків

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Зміст господарської операції | Дт | Кт |
| 1 | Нарахування заробітної плати лікарям, фельдшерам | 230 | 661 |
| 2 | Заробітна плата робітників, нарахована за догляд та обслуговування тварин | 104 | 661 |
| 3 | Заробітна плата інженерно – технічних працівників лікарні | 910 | 661 |
| 4 | Заробітна плата адміністративно – управлінського і обслуговуючого персоналу лікарні | 920 | 661 |
| 5 | Заробітна плата працівників за підготовчі до виробництва роботи, в сезонних галузях промисловості, за освоєння нових технологій, за виконаний капітальний ремонт тощо | 390 | 661 |
| 6 | Суми нарахованої допомоги по тимчасової непрацездатності | 652 | 661 |

Нараховані суми заробітної плати основним виробничим робітником, зайнятим безпосередньо виробництвом продукції, відображаються по дебету рахунку 23 «Виробництво» (коли підприємство не використовує рахунки класу 8 або рахунку 81 «Витрати на оплату праці» (при використанні рахунку класу ) і кредиту рахунку 66 «Розрахунки за виплатам працівникам».

По кредиту рахунку 66 «Розрахунки за виплатам працівникам», субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою», ураховуються нарахування заробітної плати, нарахування заробітної плати за час чергових відпусток, допомоги з тимчасової непрацездатності, премії з фонду матеріального заохочення та інші виплати.

По дебету рахунку 66 «Розрахунки за виплатам працівникам», субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою», відображаються виплачені суми заробітної плати, премій, допомога з тимчасової непрацездатності, депоновані суми, а також суми втримань податків, платежів за товари, придбані в кредит, по виконавчих документах та інші втримання, установлені законодавством України.

Видача заробітної плати з каси оформляється бухгалтерським проведенням: Дебет рахунку 66 «Розрахунки за виплатам працівника», Кредит рахунку 30 «Каса».

Не видана у встановлений строк раніше нарахована заробітна плата (через неявку одержувачів) переноситься з дебету рахунку 66 «Розрахунки за виплатам працівникам», субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою», у кредит рахунку 66, субрахунок 662 «Розрахунки з депонентами».

Облік депонованої суми заробітної плати ведеться у бухгалтерії в книзі обліку депонованої заробітної плати, заповнюваної за даними реєстру не виданої заробітної плати. Для кожного депонента в книзі відкривається окремий рядок. Книга ведеться в плині року й містить слідуючи дані: дату, табельний номер, прізвище, ім'я, по батькові депонента, депоновану суму й оцінки про видачу депонованої заробітної плати. Видана сума депонованої заробітної плати відображається в бухгалтерському обліку записом: Дебет рахунка 66, субрахунок 662 «Розрахунки з депонентами», Кредит рахунку 30 «Каса».

Деяку особливість має облік заробітної плати працівників за відпустку. Чергові відпустки працівникам надаються протягом року нерівномірно. Щоб забезпечити рівномірне протягом року віднесення на собівартість продукції сум на оплату відпусток, проводиться резервування цих витрат у розмірі планового відсотка від фактично нарахованої основної заробітної плати. При цьому резерв створюється не тільки на заробітну плату за час відпусток, але й на майбутні відрахування з її соцстраху. Заробітна плата за відпустки в частині, що відповідає виплаті преміальних винагород з фонду матеріального заохочення, не резервується.

На суму резерву на оплату майбутніх відпусток дебетуються рахунки, на які віднесена основна заробітна плата (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Типова кореспонденція рахунків з формування резерву на оплату майбутніх відпусток

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Зміст господарської операції | Дт | Кт |
| 1 | Нарахування суми резерву на оплату майбутніх відпусток лікарям | 23 | 471 |
| 2 | Нарахування суми резерву на оплату майбутніх відпусток фельдшерам | 91 | 471 |
| 3 | Нарахування суми резерву на оплату майбутніх відпусток головному лікарю | 92 | 471 |
| 4 | Нарахування суми резерву на оплату майбутніх відпусток директору підприємства | 93 | 471 |
| 5 | Нарахування сума резерву на оплату майбутніх відпусток персоналу лабороторії | 94 | 471 |

Протягом звітного року ці суми повинні бути списані на виробничі рахунки. На суми відпускних, нарахованим працівникам у поточному звітному періоді й належні за дні відпустки, формується бухгалтерське проведення: Дебет рахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток», Кредит рахунку 66 «Розрахунки за виплатам працівникам».

Нарахована матеріальна допомога працівникам відображається в бухгалтерському обліку записом: Кредит рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою», Дебет рахунку 949 «Інші видатки операційної діяльності». Видача матеріальної допомоги відображається бухгалтерським записом: Дебет рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою», Кредит рахунку 30 «Каса».

Облік розрахунків з робітниками та службовцями по інших операціях, не зв’язаних з оплатою праці (розрахунки за товари, продані в кредит, та ін.), ведеться на рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами». По кредиту даного рахунку відображається заборгованість працівників по виданих позичках, а по дебету - погашення цієї заборгованості.

На дебеті рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображуються виплачені суми заробітної плати, премії, допомогу за тимчасової непрацездатності, депоновані суми, а також суми відрахувань, встановлених відповідними законодавствами України. При цьому роблять такі проводки:

* виплачена заробітна плата: Дебет рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою», Кредит рахунку 30 «Каса»;
* по закінченні трьох днів та інших виплат згідно розрахунково – платіжних відомостей касир у платіжній відомості проти прізвища працівника, що не одержав належну йому суму, на місці розпису ставить відмітку «депоновано» і складає реєстр депонованих сум.

Суми не виданої заробітної плати здаються до банку в день закриття платіжних відомостей. В об’яві на здачу цієї суми робиться запис «депоновані суми», щоб у подальшому банк міг відпустити за чеком ці суми підприємству.

На субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» ведеться облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці. Зокрема допомога по частковому безробіттю, допомога по тимчасовій непрацездатності.

Відбиття заробітної плати на відповідних рахунках виробничих витрат здійснюється відповідно до зведеної відомості розподілу її по розділам виробничих витрат, що становиться бухгалтерією на підставі первинних документів по праці й заробітній платі. У відомості вказуються призначення витрат, дебет рахунків, на які варто віднести нараховані суми заробітної плати, види заробітної плати.

Аналітичний облік розрахунків з працюючими з заробітної плати організується за особовими рахунками працюючих, видами оплат і утримань.

## 2.4 Організація аудиту заробітної плати

Аудит розрахунків з оплати праці відіграє важливу роль у системі як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту. Це пов'язано з тим, що облік праці і заробітної плати є трудомістким, потребує уваги і сконцентрованості, оскільки пов'язаний з обробленням великої кількості первинної інформації, має багато однотипних операцій, здійснення яких потребує багато часу.

На першому етапі аудиту розрахунків з оплати праці аудитор повинен ознайомитися з формою та системою оплати праці, яку застосовують на даному підприємстві, з’ясувати, чи існує внутрішнє положення про оплату праці працівників та трудова угода; вивчити та ознайомитись з обліковими працівниками, що здійснюють контроль за нарахуванням оплати праці (посада, освіта, досвід роботи, родинні зв’язки тощо); які нормативні документи використовує аудитор на даній ділянці обліку, кому він підпорядкований та хто перевіряє якість його роботи. Для цього аудитор повинен вивчити та оцінити систему внутрішнього контролю, його сильні сторони з метою визначення аудиторської вибірки. Для визначення ефективності системи внутрішнього контролю вивчаються такі фактори:

- коло працівників, що беруть участь у формуванні інформації;

- наявність у них посадових інструкцій та матеріальної відповідальності за виконані роботи;

- наявність технічних засобів формування облікової інформації та здійснення контролю на підприємстві;

- наявність технології контролю.

Система внутрішнього контролю передбачає наявність компетентного персоналу з чітко визначеними правами та обов’язками, дотримання необхідних процедур при здійсненні господарських операцій, наявність контролю за збереженням документації про виконану роботу та нараховану заробітну плату і належну перевірку виконання обов’язків працівниками підприємства.

Виявити сильні сторони внутрішнього контролю можна за такими питаннями:

1. Облік заробітної плати ведеться окремо від обліку кадрів і обліку робочого часу (ні).

2. Табелі обліку робочого часу підписує визначене коло осіб (так).

3. Скарги працівників з приводу оплати праці розглядаються періодично і по них приймаються рішення. На всі скарги є заяви (так).

4. Списки прийнятих і звільнених працівників відділ кадрів своєчасно передає до бухгалтерії (так).

5. Посадові оклади встановлюються наказом керівника і передбачені штатним розкладом (так).

6. Розрахунки з оплати праці перевіряють особи, що не мають відношення до їхнього здійснення (ні).

7. Підсумкові дані у відомості звіряють із підсумковими даними про виплату оплати праці, відображеними в Головній книзі (ні).

8. Періодично визначається правильність розподілу оплати праці по об’єктах затрат (центрах виникнення) (ні).

9. Витрати на оплату праці зіставляються із собівартістю продукції, робіт і послуг (ні).

10. Усі нарахування й утримання перевіряє наприкінці місяця внутрішній аудитор (ні).

11. Оплата праці нараховується (так), виплачується (ні) і в обліку відображається щомісяця (так).

Оцінивши систему внутрішнього контролю, аудитор перевіряє достовірність первинних документів щодо виконаних робіт та відпрацьованого часу, їх відповідність нормативним документам з нарахування і виплати заробітної плати. При цьому він має звернути увагу на наявність і правильність заповнення реквізитів підприємства, наявність відповідних підписів, відсутність виправлень і підчисток. Перевірці підлягають: табелі обліку робочого часу Ф-64, облікові листки цілодобових і внутрішньозмінних простоїв Ф-64а, облікові листи тракториста-машиніста Ф-67, 67б, подорожні листи трактора Ф-68, облікові листи праці та виконаних робіт Ф-66, 66а, розрахунково-платіжні відомості П-49, книга обліку розрахунків з оплати праці Ф-44,70а тощо. Ці документи підлягають вибірковій перевірці. Аудитор встановлює також реальність виконаних робіт. При цьому можна використовувати прийоми зустрічної перевірки документів з обліку затрат праці і її оплати та даних документів про виконання робіт і оприбуткування продукції.

Аналіз отриманих матеріалів перевірки надає можливість узагальнити всі недоліки і порушення щодо використання трудових ресурсів і розрахунків з оплати праці по таких напрямках:

- неправильне визначення обсягів виконаних робіт. Для цього порівнюють обсяги виконаних робіт, що вказані в первинних документах з обліку праці та її оплати, з аналогічними показниками технологічних карт, довідками норм виробітку, а також контрольними замірами фактично виконаних робіт. У разі необхідності аудитор особисто перевіряє обсяг виконаних робіт;

аудитору необхідно:

- встановити, що вказані в документах з обліку праці та її оплати роботи в дійсності не виконувались. Для цього аудитор перевіряє і зіставляє дані документів у порядку, що вказаний вище, а також опитуванням відповідних осіб та перевіркою виконаної роботи;

- встановити відсутність повторного включення робіт у документи з обліку праці і її оплати або повторне нарахування сум за раніше оплаченими первинними документами. Необхідно звернути увагу на розрахунки з оплати праці з працівниками, які прийняті на роботу за трудовою угодою. Часто такі угоди оформляються заднім числом, носять фіктивний характер і тому аудитору необхідно встановити, за що, за яку роботу або обсяг виконаної роботи нарахована така оплата праці, якими документами підтверджується обсяг виконаних робіт і розмір нарахованої заробітної плати;

- перевірити застосування норм виробітку, тарифних ставок, посадових окладів і розцінок;

- звернути увагу на наявність і відповідність внутрішньо-розпорядчих документів на підприємстві з нарахування заробітної плати;

- встановити правильність і відповідність таксування окремих документів з обліку праці та її оплати;

- перевірити визначення підсумкових сум у первинних документах з нарахування оплати праці;

- встановити, чи включено до первинних документів з обліку праці осіб, які не брали участь у виконанні цих робіт («мертві душі»). Це порушення виявляють шляхом порівняння прізвищ працівників зі списковим складом бригади, підрозділу, а також шляхом опитування окремих осіб, шляхом звіряння підписів у трудовій книжці, заяві про приймання на роботу та платіжних документах;

- перевірити, як застосовуються доплати та надбавки до заробітної плати. При цьому звернути увагу, що нарахування премії має бути підтверджене наказом керівника підприємства або обумовлене в трудовій угоді, контракті тощо. Відповідно до чинного законодавства з заробітної плати робітників і службовців бухгалтерія підприємства утримує:

— прибутковий податок;

— суми по виконавчих листах;

— страхові платежі;

— грошові нарахування, що накладаються державними органами контролю;

— штрафи тощо.

При цьому аудитору необхідно перевірити, чи правильно визначений сукупний оподатковуваний дохід громадян. Перевірити, чи не включаються до сукупного доходу громадян допомога по вагітності і пологах, одноразова допомога при народженні дитини, допомога при догляді за дитиною до 3-х років, допомога при догляді за дитиною-інвалідом, на поховання, суми отриманих аліментів, державні пенсії та компенсаційні виплати в грошовій та натуральній формі.

Сукупний оподатковуваний дохід додатково зменшується також на суму, що не перевищує за 1 місяць встановленого розміру одного неоподатковуваного мінімуму на кожну дитину у віці до 16 років для одного з її батьків, якщо місячний сукупний дохід його не перевищує розміру десяти мінімальних розмірів заробітної плати. Сукупний оподатковуваний дохід зменшується до 10 неоподатковуваних мінімумів для громадян, що постраждали від наслідків Чорнобильської катастрофи і віднесені до 1 або 2 категорії. Але при цьому необхідно звернути увагу на те, що загальна сума всіх утримань із заробітної плати працівника не повинна перевищувати 50 % місячної заробітної плати;

- перевірити правильність відображення сум з нарахування та утримань із заробітної плати в облікових регістрах по відповідних кореспондентських рахунках. Окремо аудитором перевіряються суми виплат, що не включаються до розрахунково-платіжних відомостей і не входять до фонду оплати праці. Ці суми визначаються окремо по платіжних відомостях або за видатковими касовими ордерами;

- перевірити розрахунки з депонентами: встановити причини і реальність виникнення заборгованості, правильність відображення її в обліку та законність списання депонованої заборгованості. Для цього необхідно здійснити взаємозвіряння реєстру депонованих сум, книги обліку розрахунків з депонентами, а також розрахунково-платіжними відомостями з нарахування і виплати таких сум, та здійснити вибіркове звіряння підписів у документах з виплати депонованої заробітної плати з підписом у трудовій книжці, заяві про приймання на роботу та платіжних відомостях за попередні періоди. За необхідності запрошуються окремі депоненти для підтвердження ними окремих депонованих сум.

В обов’язковому порядку аудитор перевіряє відповідність сальдо за рахунком 66 «Розрахунки з оплати праці» даним регістрів синтетичного обліку, Головної книги та балансу підприємства. Вибірково перевіряється правильність перенесення залишків на початок місяця. На практиці зустрічаються випадки, коли на початок періоду під час відкриття оборотних відомостей працівники бухгалтерії роблять помилки при перенесенні залишків: замість колонки «за робітником» дебету рахунку ставлять суму в колонку «за підприємством» кредиту рахунку. Для виявлення помилок необхідно зіставити окремо залишки за дебетом та кредитом рахунків окремо на початок та на кінець звітного періоду [1].

# Висновки до розділу 2

# Новгород-Сіверська районна державна лікарня ветеринарної медицини є бюджетною установою, що впливає на побудову обліку розрахунків з працівниками. Організаційна структура обліку Новгород-Сіверської районної державної лікарні ветеринарної медицини представляє собою бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером, якому підпорядковуються заступники за різними видами діяльності. Облікова політика щодо виплат працівникам Новгород-Сіверської районної державної лікарні ветеринарної медицини відповідає НП(С)БОДС 132. Загальний аналіз показує, що доходи компанії збільшилися протягом трьох років, за винятком 2021 року, коли спостерігалося значне зниження доходів. Витрати також зменшилися протягом періоду, зокрема у 2021 році, але знову зросли у 2022 році. Профіцит/дефіцит показує позитивну тенденцію, зі збільшенням протягом трьох років, але зменшенням у 2021 році. Важливо звернути увагу на фактори, що призвели до відхилень та змін, та вжити відповідних заходів для покращення фінансового стану компанії. У цілому, структура балансу Новгород-Сіверської районної державної лікарні ветеринарної медицини відображає зміни в активах та пасивах лікарні протягом трьох років.

# Для успішної організації праці необхідно використовувати найману силу працівників, кожен з яких отримав повну вищу ветеринарну освіту та має певну спеціалізацію, а також потрібні адміністратор та обслуговуючий персонал можливо без ветеринарної освіти.

# НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» регламентує класифікацію виплат працівникам: поточні виплати, виплати при звільненні, інші виплати, а також визнання витрат: нарахована сума виплати працівникам за роботу, виконану ними протягом звітного періоду, та нарахована сума за єдиним внеском на загальнообов’язкове державне соціальне страхування визнаються поточними зобов’язаннями та витратами звітного періоду, у якому виникли такі зобов’язання, якщо інші національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі не вимагають включення таких витрат до собівартості активу. Виплати за невідпрацьований час визнаються зобов’язанням у тому періоді, у якому настає подія щодо виплати таких зобов’язань. Інші виплати працівникам, зокрема матеріальна допомога, визнаються зобов’язанням у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді, дає їм право на отримання таких виплат.

# Завданнями аналізу фонду оплати праці (ФОП) є визначення правильності вит-рачання коштів на оплату праці, виявлення впливу факторів, встановлення пра-вильності співвідношення темпів зростання продуктивності праці й середньої заробітної плати. При аналізі ФОП необхідно дослідити зміну показника в динаміці та рівень ви-конання плану, визначити фактори, що спричинили його зміну.

# РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ФОРМУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

## 3.1.Концептуальні засади реформування оплати праці в бюджетних установах

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Відомий український економіст А.М. Колот виділяє триєдину мету реформи заробітної плати. “Мета реформи, – зазначає він, – полягає, по-перше, в тому, щоб організація заробітної плати на принципах частки в доході роботодавця трансформувалася в організацію на принципах ціни робочої сили; по-друге, в забезпеченні постійного підвищення ціни робочої сили і наближенні до її вартості; по-третє, в сприянні створенню ефективного мотиваційного механізму, адекватного ринковій економіці, який спирається на поєднання економічних стимулів і соціальних гарантій”. За нинішніх кризових економічних умов цільову функцію реформи заробітної плати слід обмежити лише одним напрямом – максимальним посиленням стимулюючої функції заробітної плати. Саме цій головній меті повинна бути підпорядкована розробка і впровадження стратегії і тактики реформи національної системи оплати праці.

У відриві від завдань стимулювання праці і виробництва розглядають мету реформи оплати праці російські економісти А.Никифоров і А.Лубков. “Головна мета реформування оплати праці, – зазначають вони, – визначення розміру заробітної плати на рівні ціни робочої сили, що дає змогу робітнику і його родині задовольняти необхідні матеріальні і духовні потреби і створювати грошові нагромадження для нарощування інвестиційного потенціалу” .

А. М. Колот вказує, наприклад, на такі основні принципи організації заробітної плати: роздержавлення і демонополізація тарифікації заробітної плати; встановлення мінімальної заробітної плати та регулярний її перегляд залежно від прожиткового мінімуму і рівня економічного розвитку, доходів та зміни вартості життя; регулювання коштів, виділених на споживання, за допомогою системи оподаткування; введення компенсаційних виплат та індексації доходів працюючих у зв’язку з інфляцією та зростанням цін; демократичне регулювання ціни послуг робочої сили з урахуванням складності, кваліфікації, умов застосування праці; співвідношення попиту та пропонування на ринку робочої сили на основі угод і колективних договорів; державне регулювання рівня і динаміки заробітної плати працівників бюджетних галузей .

У зазначеній багатогранній системі мотивації матеріальне стимулювання посідає найвагоміше місце. Підтвердженням цього є те, що фонд оплати праці у структурі ВВП у розвинених країнах становить від 60 (країни ЄС) до 75% (США) [1]. За даними Держкомстату, у 2008 р. в Україні цей показник становив 44% [2, с. 128]. Очевидно, що рівень оплати праці в Україні істотно відстає від загальносвітових норм. В сучасній науковій літературі виділяються дві основні моделі організації державної служби.

Перша, умовно кажучи, “європейська”, характерним прикладом якої є англійська система організації державної служби. За цією системою чиновнику, який поступив на держслужбу, гарантується за будь-яких умов добре оплачувана робота, пакет соціальних пільг та досить високий рівень пенсійного забезпечення. Таким чином, державний службовець свідомо отримує не надто високу, проте гарантовану пожиттєву стабільність.

Друга модель – “американська”, відповідно до якої державна служба розглядається як рівноправний вид діяльності на ринку праці. Державний службовець працює за контрактом без особливих привілеїв та соціальних преференцій, які зумовлені належністю до відповідної категорії державних службовців, вислугою років та іншими атрибутами європейської бюрократичної моделі – про ступінь успішності чиновника судять за ефективністю його роботи. Проте американським державним службовцям не гарантується збереження посади за умови визнання недоцільності збереження відповідного робочого місця; рівень пенсійного забезпечення безпосередньо не пов’язаний із проходженням державної служби. При прийомі на роботу враховуються, передусім, ділові та професійні якості.

Вітчизняна модель організації державної служби за характеристикою системи оплати праці тяжіє до “європейської”, водночас вона має певні відмінності: як стосовно рівня оплати праці, так і питомої ваги посадового окладу у структурі заробітної плати державного службовця тощо. Це визначає специфіку вітчизняної моделі організації державної служби, функціонування якої ще не відповідає сучасним усталеним європейським стандартам. У зв’язку з цим виникає гостра необхідність привести у відповідність з цими стандартами всю систему державної служби в Україні, а також окремі її елементи, насамперед систему оплати праці державних службовців.

Метою дослідженняє визначення головних напрямів реформування системи оплати праці державних службовців.

Виклад основного матеріалу дослідження. Узагальнення підходів, викладених у наукових джерелах [3, с.146-151; 4], дає змогу визначити головні функції та завдання оплати праці державних службовців:

* мотивація працівників до виконання посадових обов’язків із максимальним використанням їх здібностей і вмінь;
* забезпечення внутрішньої (всередині системи державної служби) та зовнішньої (у контексті оплати праці в країні) рівності;
* добір кваліфікованих кадрів та забезпечення прийнятного рівня плинності кадрів;
* утримання кваліфікованих кадрів;
* відповідність до вимог чинного законодавства тощо.

З цього приводу варто згадати, що у Законі України “Про державну службу” зазначено: оплата праці державних службовців повинна забезпечувати достатні матеріальні умови для незалежного виконання службових обов’язків, сприяти укомплектуванню органів державної влади компетентними і досвідченими кадрами, стимулювати їх сумлінну та ініціативну працю.

Проте аналіз сучасної практики доводить, що сьогодні ані сама система, ані рівень оплати праці державних службовців в Україні не забезпечують виконання цих завдань.

Оплата праці державних службовців дуже слабо пов’язана з кваліфікацією кадрів, освітою та професійною підготовкою, результатами навчання, складністю та відповідальністю трудових функцій державного службовця, ефективністю виконання структурами влади та їх апаратами функцій держави [3, с.146–151].

З огляду на це шляхи вдосконалення вітчизняної системи оплати праці державних службовців в Україні доцільно розглядати в розрізі структурних компонентів заробітної плати державних службовців. Зокрема, структурними компонентами заробітної плати державного службовця є:

* + посадовий оклад відповідно до посади, яка обіймається;
	+ доплата за ранг;
	+ надбавка за вислугу років на державній службі;
	+ інші надбавки та премії.

За світовими стандартами, рівень середньої зарплати має становити два-три прожиткових мінімуми, тоді як у 2008 р. частка заробітної плати в доходах населення склала 38%. Але це середній показник, що охоплює як бюджетників, так і працівників приватного сектора економіки. Якщо взяти до уваги, що заробітна плата бюджетників складає тільки 60% від заробітної плати працівників приватного сектора економіки, то частка заробітної плати в грошових доходах родини, усі члени якої одержують заробітну плату з бюджету, складає тільки 24,5%, а частка заробітної плати в грошових доходах родини, працівники якої зайняті в приватному секторі економіки – 41% [2].

У такий спосіб попередні оцінки показують, що середня заробітна плата працівників бюджетного сектора економіки принаймні в три рази нижче, ніж у працівників приватного сектора економіки [2].

Посадовий оклад у заробітній платі державних службовців є найсуттєвішою та найстабільнішою частиною, проте посадові оклади разом із доплатами за ранг переважної більшості державних службовців є нижчими за встановлений прожитковий мінімум.

Цілком зрозуміло, що такий стан справ і зумовлює ті негативні тенденції, які спостерігаються нині у функціонуванні державної служби. Таким чином, необхідною умовою ефективного розвитку державної служби в Україні є вдосконалення запровадження низки заходів з удосконалення системи оплати праці державних службовців у напрямі підвищення стимулюючої ролі посадових окладів, усунення міжвідомчих та місцевих розбіжностей в оплаті праці.

Метою реформування оплати праці державних службовців повинно бути:

* + забезпечення конкурентоспроможності державної служби на ринку праці порівняно з роботою в інших сферах економіки, у тому числі й державного сектора;
	+ запобігання корупції, кардинальне підвищення зацікавленості працівників органів влади у продуктивній та якісній, ініціативній та ефективній, сумлінній і відповідальній роботі, у подальшому просуванні
	+ по кар’єрі на засадах особистих професійних досягнень.

Запроваджено систематичний моніторинг щодо поступового вирівнювання заробітної плати державних службовців, посадових осіб місцевого самоврядування та працівників недержавного сектора економіки.

Незважаючи на те, що загалом відбулися певні позитивні зміни у сфері організації оплати праці, заробітна плата державних службовців все ще не виконує всіх своїх функцій, зокрема стимулюючої та мотиваційної. Сучасний рівень заробітної плати у державній службі лише сприяє збільшенню плинності кадрів, відтоку високопрофесійних кадрів у недержавний сектор, неформальній зайнятості та штучному зниженню вартості людського капіталу, що негативно впливає на мотивацію до праці, а отже, й на якість виконання службових завдань.

Важливим шляхом реформування заробітної плати державних службовців має стати підвищення її купівельної спроможності (зростання реальної зарплати).

Вирішити цю проблему можливо через:

* 1. зниження податків на зарплату та відрахувань з неї;
	2. зниження індексу цін на споживчі товари та послуги;
	3. істотне підвищення номінальної заробітної плати до реальної вартості робочої сили.

Насамперед, з метою справедливого та об’єктивного обґрунтування розбіжностей в оплаті праці між різними державними органами та посадами необхідним є перегляд системи класифікації посад, розроблення описів посад та запровадження системи нормування праці державних службовців.

Доцільним вбачається розподіл посад за кваліфікаційними рівнями відповідно до Державного класифікатора України “Класифікація професій”; проведення колективної аналітично-експертної оцінки посад державних службовців та за її результатами визначення рангів посад.

Необхідним є суттєве підвищення частки посадового окладу у загальній заробітній платі державних службовців. Частково це забезпечується шляхом включення до посадового окладу всіх надбавок, доплат і премій, які існують сьогодні, за винятком доплати за вислугу років.

Розміри посадових окладів слід встановлювати залежно від рангу, який має давати право працювати на відповідних посадах. Розміри преміювання доцільно пов’язати з чіткими методами оцінки ефективності роботи підрозділів та рейтингом працівників, а також співвіднести із профіцитом бюджету та економією фонду оплати праці [3, с.146-151].

Доречно запровадити механізм статистичних порівнянь заробітної плати у державній службі та інших галузях економічної діяльності за основними професійними групами (керівники, спеціалісти, юристи, економісти, фінансисти тощо).

Варто також передбачити у законодавстві про державну службу можливість оплати праці чиновника за згодою з наймачем, залежно від ефективності діяльності.

Реформа оплати праці в Україні повинна бути спрямована на формування якісно нової цивілізованої системи доходів і заробітної плати.

Визначення сутності, цілей і завдань реформи оплати праці ще недостатньо для вирішення концептуальних проблем вибору конкретних механізмів реформування заробітної плати. Передусім, мають бути обрані принципи дій під час проведення реформи.

Йдеться про розробку і контроль за дотриманням загальних правил економічної поведінки, які регламентують діяльність будь-якого господарського суб’єкта в сфері оплати праці. Отже, концепція реформування оплати праці в Україні обов’язково повинна базуватися на ряді фундаментальних принципів.

Виділення чітких принципів реформи оплати праці необхідно для того, щоб не втратити стимулюючих орієнтирів в її проведенні. Питання про принципи реалізації реформи оплати праці не є чисто теоретичним, а й практичним, оскільки від його вирішення залежить вибір механізмів і схем оплати праці та прогнозування наслідків їх застосування. Під принципами в цьому випадку розуміються головні правила, основні вимоги до проведення реформи.

Зміст реформи оплати праці в Україні визначається комплексом певних принципів: загальноекономічних і спеціальних. До основних загальноекономічних принципів проведення реформи можна віднести: системність, послідовність реалізації заходів, їх оптимізацію, орієнтацію на досягнення соціальної справедливості, децентралізацію організації оплати праці, органічний взаємозв’язок із реформами в інших сферах економіки тощо. Серед спеціальних принципів проведення реформи оплати праці можна назвати: співвіднесення оплати праці з рівнем розвитку відносин привласнення, активної участі безпосередніх товаровиробників, оптимального визначення державного регулювання заробітної плати тощо. Принципи проведення реформи оплати праці можна розглядати як сутнісне вираження концепції реформування системи заробітної плати. Принципи в цьому випадку відображають критерії регуляції реформування.

## 3.2.Зарубіжний досвід формування фонду оплати праці в державному секторі

Уявити сьогодні країну, яка ставить за мету досягнення високих результатів діяльності без ефективно функціонуючого державного сектора - неможливо. Досягти ефективності в роботі державного сектора - означає надати економічну свободу менеджерам багатьох державних, насамперед великих, підприємств. При цьому керівники переконані, що державні службовці можуть працювати не менш ефективно, ніж менеджери приватних підприємств. Однак є великі сумніви щодо цього. Насамперед, вони стосуються особливостей організації праці на державних підприємствах та розмірів заробітної плати держслужбовців.

В України, за даними Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), в держсекторі зайнято близько 22% працюючого населення. ОЕСР до працівників держсектора, відповідно до своєї

Методології обчислення, зараховує не лише держслужбовців, а й працівників державних медичних установ, а також навчальних закладів та силових відомств. В переважній більшості країн Європи вчителі, викладачі, поліцейські, пожежники, військові мають такий самий статус, як і чиновники, і користуються уніфікованими пільгами. Якщо порівнювати кількість держслужбовців в Україні з країнами Європи, використовуючи дані ОЕСР, то наша держава (22%) перебуває десь в середині списку.

Реальна кількість чиновників в Україні становить 1,64% від зайнятого населення (це близько 295,7 тис. осіб). І на сьогодні в Україні не передбачено зарахування до їхнього числа інших категорій працюючого населення (медиків, вчителів тощо), як це практикується в Європі [2, с. 184].

Суттєві відмінності, в порівнянні України з іншими країнами, стосуються не тільки якісного складу державних службовців, а й організації праці взагалі. На сьогодні умовно організацію державної служби у світі можна поділити на дві загальні моделі – європейська та американська.

Так звана «європейська» (класичним її проявом є система організації державної служби в Англії) гарантує чиновнику державної служби високу заробітну платню, повний соціальний пакет, в подальшому – гідне пенсійне забезпечення. Звільнити англійського чиновника практично неможливо. Але, навіть усе вище перелічене не надає держслужбовцю високого рівня життєвих благ, адже все одно у порівнянні з приватними компаніями рівень заробітної плати набагато нижчий, а також для чиновників діє заборона на провадження підприємницької діяльності. Іншими словами, держслужбовець отримує менше на протязі своєї трудової діяльності, проте має так звані «пожиттеві» гарантії.

Інша модель «американська» - державна служба розглядається як рівноправний вид діяльності на ринку праці. Ефективність роботи державного службовці дорівнює результат його роботи, він отримує конкурентоспроможну заробітну платню, але майже не має ніяких привілеїв – ані підвищеного соціального пакету, вислуги років чи особливих умов пенсійного забезпечення. Чиновнику «американської» моделі не гарантується збереження посади, якщо його ділові якості не відповідають вимогам посади або відбувається скорочення [3, с. 238].

Модель організації державної служби, що діє в Україні наближена до «європейської», особливо це стосується системи оплати праці, але все одно вона має певні відмінності: основне - це якісний склад заробітної плати, тобто розподіл посадового окладу, премій, надбавок тощо. Це визначає специфіку вітчизняної моделі організації державної служби, функціонування якої не відповідає сучасним усталеним європейським стандартам. У зв’язку з цим виникає гостра необхідність привести у відповідність з цими стандартами всю систему державної служби в Україні, а також окремі її елементи, насамперед систему оплати праці державних службовців.

Отже, заробітна плата державного службовця в Україні складається з:

1. посадового окладу;
2. надбавки за вислугу років;
3. надбавки за ранг державного службовця;
4. премії (у разі встановлення). За результатами роботи та щорічного оцінювання службової діяльності державним службовцям можуть встановлюватися премії. До премій державного службовця належать: щорічна премія за результатами роботи та/або місячна чи квартальна премія (оцінюється особистий внесок до загального результату роботи державного органу). При цьому загальний розмір премій, які може отримати державний службовець за рік, не може перевищувати 30 відсотків фонду його посадового окладу за рік [1].

Таким чином, бачимо, що основу загальної суми заробітної плати державного службовця в Україні становлять премії та надбавки, а не посадовий оклад, що суттєво відрізняється від досвіду інших країн. Співвідношення обсягів посадового окладу та премій в заробітній платі державного службовця в Україні є незрозумілим, непрозорим як для громадян так і для керуючих органів, не викликає бажання працювати. Таким чином, виникає необхідність зміни моделі отримання заробітної плати. Модель отримання заробітної плати державного службовця для покращення його мотивації та довіри до його роботи зображено на рисунку 3.1.



Діюча модель Нова модель

Рис. 3.1. Модель отримання заробітної плати державного службовця в Україні

Джерелом формування фонду оплати праці державних службовців України є державний бюджет, він формується за рахунок коштів державного бюджету, коштів, які надходять до державного бюджету в рамках програм допомоги Європейського Союзу, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ [1]. Щодо формули нарахування заробітної платні для державних службовців в нашій країні ситуація критична, адже не враховується той факт, що від людини із зарплатою в 2-4 прожиткових мінімуми залежить реалізація на практиці реформ, які декларує уряд.

Очевидно, що рівень оплати праці в державному секторі Україні суттєво відстає від загальносвітових норм. Як економічна категорія заробітна плата не повною мірою виконує свої функції - розподільчу, відтворення робочої сили, стимулювання праці. Наразі, заробітну плату вітчизняного державного службовця можна розглядати як соціальну допомогу, а не як гідну оплату праці. До того ж, заробітна плата майже не залежить від особистого вкладу та результату, які демонструє державний службовець, що є основою отримання заробітної плати у приватному секторі та взагалі пояснює економічну сутність поняття заробітна плата. Правильність такого твердження доводить аналіз середньої заробітної плати в державному та приватному секторі економіки в різних країнах світу та Україні. Аналіз середньої заробітної плати в державному та приватному секторі економіки в різних країнах світу та Україні наведено в табл. 3.1 [2 с. 117].

Таблиця 3.1.

Аналіз середньої заробітної плати в державному та приватному секторі економіки (дані за 2019 рік)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № з/п | Країна | Середня заробітна плата в державному секторі/€в місяць | Середня заробітна плата в приватному секторі/€ вмісяць |
| 1. | Нідерланди | 3361,58 | 12415,56 |
| 2. | Велика Британія | 2681,43 | 9789,58 |
| 3. | Іспанія | 1765,99 | 7622,04 |
| 4. | Росія | 224,20 | 4082,00 |
| 5. | Угорщина | 662,22 | 3162,29 |
| 6. | Словаччина | 748,12 | 2895,77 |
| 7. | Латвія | 665,28 | 2456,11 |
| 8. | Румунія | 370,99 | 1941,46 |
| 9. | Болгарія | 289,57 | 1423,05 |
| 10. | Україна | 118,70 | 360,32 |

Графічне вираження даних таблиці 1 наведено на рисунку 3.2.



Рис. 3.2. Аналіз мінімальної та середньої заробітної плати в державному секторі економіки (дані за 2019 рік)

Постає питання – як знайти вихід з ситуації що склалася, тобто як і за рахунок чого збільшити заробітну плату державного службовця. Звернемося до провідного міжнародного досвіду.

Міжнародний досвід регулювання оплати праці у державному секторі цікавий процес, проте головним його елементом залишається мотивація. Вона є вкрай багатогранною та може включати в себе матеріальні і нематеріальні способи і засоби стимулювання, де все одно матеріальне стимулювання посідає найвагоміше місце. Матеріальна мотивація взагалі, як складний економічний процес включає: фіксований оклад, змінну частину заробітної плати і соціальний пакет. Дані складові вимагають детального розгляду.

1. Фіксований оклад*.* Постійна частина матеріальної компенсації праці встановлюється спочатку і виплачується за певні знання, вміння і навички, які дозволяють працівнику вирішувати поставлені перед ним завдання. Чим більшою кількістю компетенцій володіє працівник, тим вище буде фіксований оклад. Як правило, він не залежить від результатів роботи, досягнень або помилок управлінця. Однак мотивуючу роль базової частини зарплати можна підвищити. У той же час, як показують дослідження, значне підвищення базової зарплати працівника не є достатнім стимулом для того, щоб він максимально дбав про інтереси компанії, її процвітання і перспективний розвиток. Тому для будь-якого керівника доцільно розділити зарплату на постійну частину і змінну. Розмір останньої, як правило, залежить від досягнення певних показників [4, с. 387].
2. Змінна частина заробітної плати.Заробітна плата багатьох співробітників складається не тільки з фіксованого окладу, існує щомісячне преміювання. Якщо співробітник справно працював протягом місяця, то, крім окладу, отримає ще й премію, однак якщо допускав порушення трудової дисципліни, то роботодавець має право позбавити його винагороди. Як правило для змінної частини матеріальної компенсації робітників нерідко складаються спеціальні преміальні програми:
	* бонуси. Бонус залежить від результатів діяльності. Для того щоб забезпечити об’єктивність нарахування бонусів, їх часто «прив’язують» до ключових показниками ефективності, в які може входити виконання планових показників, збільшення вартості активів, підвищення капіталізації підприємства і т.д.;
	* опціони. Для утримання ключових співробітників можна активно застосовувати програми кредитування за рахунок коштів компанії. В основі більшості довгострокових преміальних програм лежить інвестиційний підхід, при якому винагорода працівника визначається як частина досягнутого фінансового результату (наприклад, зростання вартості компанії).
3. Соціальний пакет.Соціальний пакет також є одним з видів матеріального стимулювання, ключовою є не грошова винагорода, а послуги, оплату яких бере на себе роботодавець [5, с. 12].

Стосовно до державних підприємств, то їх вкрай важко порівнювати з приватними компаніями і у такому разі, прив’язку слід здійснювати до тих складових оцінки ефективності, які обумовлені місією підприємства як об’єкта управління. Складність визначення якою саме має бути гідна оплата праці державного службовця полягає у критичній різниці між такими поняттями як результат, ефективність чи прибутковість діяльності самого державного органу чи установи де він працює.

В економічно розвинених країнах розміри посадових окладів, а також усіх передбачених надбавок до заробітної плати державних службовців в основному встановлюються законодавством, такий спосіб є досить прозорими для суспільства. Рівень оплати залежить від посади, стажу та рангу службовця. При цьому система оплати праці у державному секторі часто відрізняється від системи оплати праці у комерційному секторі.

Наприклад, наразі Німеччина знаходиться в процесі повільної зміни жорсткого централізованого регулювання на використання деяких ринкових підходів в оплаті праці. Заробітна плата яку отримує держаний службовець в Німеччині має наступні складові: оклад, доплати, посадові надбавки, інші додаткові виплати. Регулювання усіх виплат здійснює держава, вони є дійсними для усіх державних службовців країни без винятків [6, с. 161].

Розмір заробітної плати відповідає тій посаді, яку займає державний службовець, а також має повністю задовольняти його потреби, адже тільки в такому разі держслужбовець може бути фінансово незалежним та повністю присвятити себе роботі на користь держави. Таким чином, заробітна плата залежить від освіти та досвіду роботи, а не від обсягу здійснюваних обов’язків. Також держслужбовець Німеччини не отримує ніяких окремих надбавок за військові посади й звання, за особливий вид служби (поліція, військові) і т. ін..

Цікавість викликає система оплати праці державних службовців Швеції, яка значно змінилася за останнє десятиріччя. На відміну від старої системи, коли використовувалось централізоване встановлення розмірів заробітної плати для державних службовців, сьогодні застосовується індивідуальна система встановлення заробітної плати. Державні органи отримали можливість самостійно встановлювати розмір заробітної плати для своїх співробітників, але самі органи мають нести матеріальну відповідальність за розмір встановлених виплат [7, с. 52].

Порядок, умови й розміри виплати заробітної плати в державному секторі Республіки Молдови залежать від ієрархії заробітних плат за категоріями державних службовців. Враховується розмір особистого прибутку, важливості займаної посади для держави, ступеня ризику при здійсненні своїх обов’язків та від професійних якостей державного службовця. Склад заробітної плати – це фіксований оклад та надбавки за спеціальні звання чи ранги, рівень складності займаної посади та інше. Якщо державний службовець здійснює додаткову роботу тоді він має право на отримання премії. Також сума виплати заробітної плати може буди збільшена, якщо державний службовець володіє державною таємницею чи його робота пов’язана з ризиком для життя чи здоров’я.

Заробітна плата державного службовця у Франції містить 3 компоненти: оклад (основна частина), премії та соціальні пільги. Щодо основної частини – умови її виплати вкрай суворі, адже оплачується тільки виконана робота та отриманий результат. До того ж оплачується тільки та робота, що входить в коло посадових обов’язків. Те що зроблено понаднормово - адміністрація формально не зобов’язана оплачувати. Також розмір заробітної платні збільшується відповідно до кількості років, які держслужбовець працює на державу. Відповідно, в кінці служби заробітна плата перевищує пропозиції приватних компаній. Такий спосіб оплати праці гарантує непогані перспективи у майбутньому, забезпечує певну стабільність та впевненість, але все одно не достатньо забезпечує поточні потреби. Тому для державних службовців Франції передбачені додаткові види оплати, такі як надбавка на проживання, на членів родини та інше, що передбачено законом. Привабливими для держслужбовців залишаються соціальні пільги, які відрізняються від тих, якими користуються працівники приватних підприємств. Наприклад, щорічні відпустки, відпустки через хворобу, пологи та догляду за дитиною надаються на біль привабливих умовах також для працівників державного сектору існує особливий режим виходу та перебування на пенсії [8, с. 11].

Таким чином, проаналізувавши міжнародний досвід щодо нарахування та виплати заробітної плати державних службовців можна зробити наступний висновок - заробітна плата держслужбовця має забезпечити:

1. належний рівень життя йому та його сім’ї;
2. залучення та утримання на посаді державної установи компетентних та професійних працівників; запобігання корупції та підвищення ефективності функціонування державної служби.

На основі проведеного аналізу міжнародного досвіду організації та оплати праці держслужбовців, а також сучасний стан цього процесу в Україні встановлено необхідність проведення змін, метою яких має стати забезпечення конкурентоспроможності державної служби на ринку праці порівняно з роботою в інших сферах економіки, у тому числі й державного сектора, запобігання корупції, кардинальне підвищення зацікавленості працівників органів влади у продуктивній та якісній, ініціативній та ефективній, сумлінній і відповідальній роботі, у подальшому просуванні по кар’єрі на засадах особистих професійних досягнень [9, с. 239].

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі.

Проведене дослідження показало, що невирішеними питаннями в процесі організації та оплати праці вітчизняних державних службовців залишаються ще багато проблем, основними з яких можна вважати: низький рівень мотивації державних службовців, високий рівень корупції та ін. Удосконалення системи оплати праці, пошук нових рішень, глибоке вивчення міжнародного досвіду може дати нам уже в найближчому майбутньому підвищення зацікавленості працівників у високопродуктивній праці. Вирішення вищезазначених проблем сприятиме зняттю соціальної напруженості. А це, звичайно ж, у комплексі з вирішенням низки інших проблем в економіці нашої країни може стати стимулом економічного підйому у майбутньому.

Врахувавши провідний міжнародний досвід, доречно було б в Україні розмір зарплати регулювати в залежності від сфери, в якій працює той чи інший держорган, звертати увагу на ступінь складності завдань що виконує той чи інший співробітник, який особистий вклад він вносить в загальний результат, які конкурентні переваги він має. Іншими стимулами для всіх держорганів можуть бути, наприклад, можливість безкоштовного набуття другої вищої освіти, медичне страхування, безкоштовний (пільговий) залізничний проїзд тощо, як це практикується в Європі. Можна запровадити механізми фінансування державних установ відповідно до обсягу завдань, які на них покладено та результатів їх виконання. І тоді можна буде сказати, що українські держслужбовці отримуватимуть справедливу зарплату за результатами своєї праці.

##  3.3. Удосконалення обліку оплати праці

Облік оплати праці і розрахунків з робітниками і службовцями – одна з найбільш трудомістких і відповідальних ділянок бухгалтерського обліку. Для правильної організації обліку праці і заробітної плати важливе значення має класифікація персоналу за сферами застосування праці, професіями, кваліфікацією, стажем роботи та іншими ознаками.

Роль бухгалтерського обліку зростає в сучасних умовах, коли підприємства самостійно встановлюють форми і системи заробітної плати, умови преміювання, чисельність та склад працівників. Основними завданнями бухгалтерського обліку праці та її оплати є контроль за дотриманням затвердженого штатного розкладу; точний облік відпрацьованого часу, кількості та якості праці кожного працівника; своєчасне і правильне нарахування заробітної плати і премій кожному працівникові; забезпечення своєчасної видачі оплати за працю, точний облік всіх розрахунків з оплати праці, включаючи розрахунки з бюджетом, Пенсійним фондом, органами соціального страхування; контроль за своєчасним і правильним утриманням із заробітної плати податків, сум за виконавчими документами та іншими платежами.

Успішному вирішенню цих завдань можуть сприяти: наявність і використання нормативних документів з питань оплати праці, вдосконалення техніки та методики обліку на основі застосування сучасних форм обліку і обчислювальної техніки, наукової організації праці працівників бухгалтерії, що займаються розрахунками з оплати праці.

Відповідальність за організацію обліку оплати праці і розрахунків з робітниками і службовцями несе керівник та головний бухгалтер підприємства.

Керівники і головні бухгалтери організацій і підприємств зобов’язані здійснювати попередній, поточний і наступний контроль за обліком праці та її оплати.

Розрахунок заробітної плати є дуже відповідальною й трудомісткою роботою, яку треба виконати за короткий термін між наданням інформації та виплатою працівнику. Тому заздалегідь підготовлений порядок обліку допоможе зекономити час. Таким чином, запровадження запропонованої моделі аналітичного обліку є складовою налагодженого порядку обліку. Ця модель надасть необхідну інформацію для поліпшення організації праці та її оплати. Організація оплати праці справляє великий вплив на ефективність діяльності підприємства. До основних факторів, що впливають на ефективність праці, можна віднести мотиваційні механізми. Важливу роль мотивації відіграє соціальний пакет. Що стосується ефективності праці, то це співвідношення між результативністю праці та величиною витрат, що виражається в досягненні максимального ефекту за мінімальних витрат. Отже, збалансування цих чинників і є результатом ефективної організації оплати праці.

Важливе значення має чітка організація обліково-аналітичної роботи розрахунків з оплати праці на підприємстві, оскільки вона є найбільш відповідальною і трудомісткою. Крім того, на деяких підприємствах наявні неофіційні позаоблікові нарахування й виплати заробітної плати працівникам без сплати встановлених законодавством податків і платежів, так звана заробітна плата «у конвертах». На це слід звернути увагу, і цей момент також потребує вдосконалення існуючих підходів бухгалтерського обліку.

На сьогодні в сучасній літературі не сформовано єдиного підходу до обліку витрат на оплату праці. Питання вдосконалення обліку праці є одним з найголовніших.

Розрахунки з оплати праці завжди були одним з найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку, це пояснюється соціальною значущістю заробітної плати, складністю законодавчого механізму регулювання оплати праці в країні, комплексною перебудовою організації заробітної плати в сучасних умовах господарювання. Реалізація завдань реформування системи бухгалтерського обліку та сучасні ринкові зміни діючої системи організації оплати праці потребують докорінних змін методології обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві.

Одним з важливих питань реформування бухгалтерського обліку заробітної плати є вдосконалення діючої моделі аналітичного обліку.

Дані аналітичного обліку відіграють важливу роль, характеризуючи розміщення та склад персоналу за місцями його використання, відпрацьований і невідпрацьований час, обсяг продукції, виконання норм продажів, фонд заробітної плати і його структуру, динаміку заробітної плати за категоріями персоналу, місцями виникнення витрат.

Аналітичний облік незамінний при визначенні розміру оплати праці та відрахувань з неї за кожною особою окремо та при віднесенні витрат на рахунки, субрахунки.

Головним управлінням Державного казначейства України було розроблено новий План рахунків бухгалтерського обліку. Наказом Міністерства фінансів України його затверджено 30.11.1999 р. А 21.12.1999 р. він був зареєстрований у Міністерстві юстиції України. І з 01.01.2000 р. новий План рахунків набув чинності.

Відповідно до Плану рахунків, для обліку розрахунків оплати праці призначено рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

На нашу думку, діючу модель аналітичного обліку оплати праці слід упорядкувати й удосконалити. З цією метою пропонуємо ввести відповідні субрахунки до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

6611 «Розрахунки за нарахованими виплатами»;

66111 «Поточні виплати»;

66112 «Заробітна плата за окладами і тарифами»;

66113 «Інші нарахування з оплати праці»;

66114 «Виплати за невідпрацьований час»;

66115 «Премії та інші заохочувальні виплати»;

66116 «Комісійні винагороди»;

6612 «Виплати при звільненні»;

6613 «Виплати після закінчення трудової діяльності»;

6614 «Розрахунки за виплатою відпускних».

Ще одним, не менш важливим питанням щодо оплати праці є стимулювання працівників. Розглянемо соціальний пакет як механізм удосконалення оплати праці. Однією з форм винагороди за працю, що останнім часом все активніше використовується в регулюванні трудових відносин на національному ринку праці, є соціальний пакет (СП), під яким у широкому значенні слід розуміти надання роботодавцем благ у вигляді пільг, компенсацій, привілеїв і соціальних гарантій, які перевищують розмір його основної заробітної плати. З точки зору трудового законодавства, матеріальні блага, що входять до складу соціального пакета, можуть розглядатися як елементи заробітної плати, що відносяться до додаткової заробітної плати й інших заохочувальних і компенсаційних виплат. При цьому в структурі загальної винагороди окремі складові соціального пакета є інструментом немонетарної або непрямої матеріальної винагороди.

До складу соціального пакета включаються як базові соціальні гарантії, передбачені законодавством про працю та соціальне забезпечення, так і додаткові матеріальні блага, надання яких здійснюється роботодавцем за власною ініціативою. При цьому базовий СП охоплює:

- забезпечення необхідних для виконання роботи умов праці, передбачених законодавством, колективним договором та угодою сторін;

- загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

- виплату в повному розмірі належної працівнику заробітної плати;

- надання соціальних пільг і гарантій, передбачених колективним договором, угодою.

Виходячи з функцій соціального пакета, в його складі також можна виділити мотиваційний пакет, що, у свою чергу, поєднує в собі конкурентний і компенсаційний пакети.

В узагальненому вигляді зміст конкурентного пакета можна подати як сукупність чотирьох блоків:

- забезпечення здоров'я;

- розвиток корпоративної культури, навчання, підвищення кваліфікацій за рахунок підприємства;

- відпочинок та розваги;

- мотивація праці.

Компенсаційний пакет охоплює відшкодування особистих витрат, пов'язаних з роботою (на мобільний зв'язок, транспорт, оренду або придбання житла в іншому місті тощо). Так, деяким працівникам надаються корпоративні мобільні телефони або, в разі необхідності, авто з водієм.

Базові очікування від соціального пакета з боку працівника:

- гідна винагорода та реалізація амбіцій;

- професійне зростання та особистий розвиток;

- належні умови праці та безпека;

- здоровий спосіб життя та профілактика;

- вирішення особистих проблем;

- соціальний статус, елементи престижу. Основні вимоги до соціального пакета з боку роботодавця:

- максимальна реалізація стратегічних цілей компанії;

- залучення персоналу в роботу організації та запобігання відпливу кваліфікованих працівників;

- ефективне управління персоналом, мінімізація втрат, пов'язаних із хворобами, відсутністю працівників на роботі з інших причин;

- стимулювання певної виробничої поведінки;

- контрольованість витрат на персонал;

- адміністративна ефективність і простота.

Отже, соціальний пакет, включаючи його структуру та величину, є потужним інструментом впливу на рівень психологічного та фізичного залучення працівника, індивідуальну й організаційну дієвість, а відтак, тривалість і успішність трудових відносин між працівником і роботодавцем.

З кожним роком, технологічний прогрес набуває все більшого розвитку і поширення. Зменшення витрат за рахунок використання енергоощадних технологій може привести до збільшення фонду оплати праці і підвищення заробітної плати працівників.

Раніше система ведення бухгалтерського обліку в Україні також передбачала створення та дотримання на підприємстві певної облікової політики, але ці вимоги мали формальний характер, оскільки існували основні стандартні параметри обліку і звітності, які були однаковими для всіх підприємств і ніякої свободи вибору не існувало.

 Ринкові методи господарювання вимагають досконалих, конкретних і незмінних правил ведення бухгалтерського обліку та звітності на підприємстві.

 Нові положення (стандарти) бухгалтерського обліку у багатьох випадках передбачають можливість вибору одного варіанта з декількох запропонованих методів і процедур, застосування яких і визначає облікову політику. Це, з одного боку, розширює права і можливості підприємства, а з іншого – підвищує ризик щодо кінцевих результатів його діяльності.

 Важливим моментом при розробленні й прийнятті облікової політики є те, що, згідно з пунктом 2 статті Закону про бухоблік, питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи), відповідно до законодавства та установчих документів.

 За формою облікова політика підприємства має вигляд наказу керівника (власника), на підставі якого головний бухгалтер складає проект наказу і зі всіма додатками та розрахунками передає на затвердження власнику (керівнику) підприємства. Наказ набирає юридичної сили з дня його підписання власником (керівником) підприємства і є обов’язковим для виконання всіма службами і працівниками підприємства.

 Можливий варіант, коли облікову політику (зміни до неї) розробляє внутрішній аудитор підприємства, аудиторська фірма під керівництвом головного бухгалтера та за участю інших відповідальних спеціалістів або ж якщо така фірма здійснює бухгалтерський облік на підприємстві – під керівництвом власника (керівника). Це завдання може входити до складу наданих послуг протягом проведення перевірки або бути предметом окремого договору.

На підприємстві Новгород-Сіверської районної державної лікарні ветеринарної медицини є наказ про облікову політику, але він не достатньо відображає порядок обліку на підприємстві, тому ми пропонуємо додати декілька важливих пунктів (Додаток А).

Вплив зміни облікової політики на події й операції минулих періодів

відображається у звітності шляхом:

 - коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;

 - повторного надання порівняльної інформації стосовно попередніх звітних періодів.

Зміна облікової політики підприємства повинна завжди враховувати зміну законодавства.

Рівень заробітної плати в масштабі окремого підприємства залежить від: рівня обсягу виробництва, виробничо-технічного потенціалу підприємства, рівня застосовуваних технологій, матеріало- й енергоємності виробленої продукції та ін. Довільно підвищити частку заробітної плати в доходах підприємства не можна, тому що це неминуче спричинить зростання цін, зниження попиту, зниження обсягу виробництва, знижуючи таким чином, попит на робочу силу і ціну праці. Вирішення проблеми підвищення рівня заробітної плати пов'язане з підвищенням продуктивності праці на основі більш повного й ефективного використання виробничих ресурсів, зі зміною ситуації на ринку товарів і послуг та на ринку праці в напрямку посилення попиту і поліпшення якісних характеристик пропозиції. У свою чергу, розширення ринків збуту дасть можливість підприємству збільшити обсяги виробництва та завдяки цьому оптимізувати заробітну плату.

Така оптимальна політика заробітної плати підприємств має передбачати оптимізацію планування оплати праці на підприємстві, яка полягає в наступному:

1. Оплата праці працівника має складатися з наступних частин:

- посадового окладу (однакового для всіх працівників, що займають однакові посади);

- надбавки в залежності від вислуги років (однакові для всіх працівників з однаковою вислугою років на даному підприємстві);

- надбавки, в залежності від ефективності функціонування підприємства (різні за величиною в залежності від ролі, яку виконує той або інший працівник в забезпеченні прибутку підприємства);

- надбавки в залежності від конкретного внеску кожного працівника в результати діяльності підприємства (персонально для кожного працівника залежно від особистої ініціативи в забезпеченні досягнення мети підприємства);

2. Посадовий оклад має визначається на основі атестації працівника і привласнення йому тарифного розряду. Посадовий оклад має періодично індексуватися з урахуванням темпів інфляції на величину, що встановлюється державними нормативними актами;

3. Надбавка за вислугу років має встановлюватися за бажанням підприємством у відповідності з нормативними актами залежно від числа років роботи на даному підприємстві. За відсутності нормативних актів, величина надбавки має встановлюватися у відсотках до посадового окладу керівництвом, виходячи з фінансових можливостей підприємства;

4. Надбавка за ефективність функціонування підприємства має визначатися за прогресивною шкалою у відсотках до посадового окладу (з урахуванням інфляційної надбавки) залежно від ефективності функціонування підприємства, що визначається відношенням приросту прибутку, що припадає на одного працівника, до суми посадового окладу і надбавки за вислугу років;

5. Надбавка за конкретний внесок працівника в досягнення мети підприємства має встановлюватися персонально кожному працівнику за поданням керівника і затверджуватися щокварталу керівництвом підприємства на минулий квартал (за наслідками діяльності працівника в цьому кварталі) [6].

Таким чином, вирішення проблеми підвищення рівня заробітної плати пов'язане з підвищенням продуктивності праці на основі більш повного й ефективного використання виробничих ресурсів, зі зміною ситуації на ринку товарів і послуг та на ринку праці в напрямку посилення попиту і поліпшення якісних характеристик пропозиції. У свою чергу, розширення ринків збуту дасть можливість підприємству збільшити обсяги виробництва та завдяки цьому оптимізувати заробітну плату. Вище зазначені пропозиції оптимізації політики заробітної плати мають стимулювати діяльність працівників підприємств у сучасних ринкових умовах господарювання, а отже і зростання продуктивності праці та обсягів виробництва, що у свою чергу призведе до зростання рівня заробітної плати та покращення загальної економічної політики підприємств.

Висновки до розділу 3

Концептуальні засади реформування оплати праці в бюджетних установах включають встановлення прозорої та справедливої системи оплати праці, яка враховує внутрішню і зовнішню конкуренцію, продуктивність праці та результативність роботи. Вони передбачають такі аспекти, як встановлення прозорих критеріїв оцінки праці, розробка системи стимулювання та мотивації, забезпечення рівних умов оплати праці для різних категорій працівників, а також впровадження ефективного механізму контролю та оцінки результатів.

Зарубіжний досвід формування фонду оплати праці в державному секторі варіюється в залежності від країни та її економічних та соціальних умов. У деяких країнах існують централізовані системи оплати праці, де встановлюються загальні стандарти та норми оплати для різних категорій державних працівників. Інші країни можуть мати децентралізовану систему, де кожна організація самостійно встановлює політику оплати праці, враховуючи місцеві особливості та потреби.

Державна служба ветеринарної медицини стикається з рядом проблем, таких як недостатня фінансова підтримка, низька заробітна плата працівників, недостатня кількість кваліфікованих кадрів та нестабільність у сфері охорони здоров'я тварин. Фінансування державної служби ветеринарної медицини може бути обмеженим, що ускладнює розвиток необхідних інфраструктурних проектів та програм. Низька заробітна плата працівників у цій галузі може призводити до недостатньої привабливості професії та втрати кваліфікованих спеціалістів.

Реформування оплати праці в бюджетних установах ґрунтується на концептуальних засадах, які спрямовані на створення прозорої та справедливої системи оплати, мотивації та контролю. Зарубіжний досвід формування фонду оплати праці в державному секторі варіюється, враховуючи різні економічні та соціальні умови. Проте, розвиток державної служби ветеринарної медицини стикається з проблемами фінансового забезпечення, низькою заробітною платою та нестабільністю, що може впливати на якість та ефективність цієї галузі.

# ВИСНОВКИ

Проведений аналіз облікової політики щодо виплат працівникам Новгород-Сіверської районної державної лікарні ветеринарної медицини відповідає НП(С)БОДС 132.

Економічна сутність та класифікація розрахунків за виплатами працівникам визначаються НП(С)БОДС 132.

Виплати працівникам – це оплата за працю.

Відповідно до національного положення 132 «Виплати працівникам» діляться на три групи:

1) поточні виплати, заробітна плата за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо;

2) виплати при звільненні. Зобов’язання щодо яких визнається у разі, якщо суб’єкт державного сектора має невідоме зобов’язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення ними пенсійного віку;

3) інші виплати працівникам, зокрема матеріальна допомога, визнаються зобов’язанням у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді.

Документування операцій щодо розрахунків з працівниками в Новгород-Сіверської районної державної лікарні ветеринарної медицини регламентовано наказами. До розпорядчих документів з особового складу відносяться накази про приймання, переведення, звільнення з роботи, про надання відпусток, про заохочення та попередження тощо. До облікових документів по кадрах відноситься особова картка, особова справа, особовий листок з обліку кадрів, штатно-посадова книга.

Контроль за розрахунками за виплатами працівникам в Новгород-Сіверської районної державної лікарні ветеринарної медицини - багатоступеневий та складний процес, який включає низку етапів. Виділяють такі три етапи проведення аудиту в бюджетній установі, як: організаційний, дослідний та узагальнюючий. В роботі наведено рекомендації щодо коригуванні змісту етапів аудиту.

Контроль заробітної плати є однією із функцій управління діяльністю Новгород-Сіверської районної державної лікарні ветеринарної медицини.

Для вирішення поставлених завдань аудиту нарахування заробітної плати в бюджетній установі пропонуються робочі документи аудитора, які стануть обґрунтованими доказами якісного проведення перевірки, а саме робочі документи перевірки правильності встановлених окладів, встановлення надбавок за вислугу років, нарахування премій, нарахування надбавок за складність і напруженість у роботі, відображення сум нарахування заробітної плати в обліку та звітності.

Загальний аналіз показує, що доходи компанії збільшилися протягом трьох років, за винятком 2021 року, коли спостерігалося значне зниження доходів. Витрати також зменшилися протягом періоду, зокрема у 2021 році, але знову зросли у 2022 році. Профіцит/дефіцит показує позитивну тенденцію, зі збільшенням протягом трьох років, але зменшенням у 2021 році. Важливо звернути увагу на фактори, що призвели до відхилень та змін, та вжити відповідних заходів для покращення фінансового стану компанії.

Загалом, аналіз стану основних засобів Новгород-Сіверської районної державної лікарні ветеринарної медицини показує зростання загальної вартості активів, але вказує на зменшення активності введення нових засобів та зниження ефективності використання основних засобів. Для забезпечення ефективного функціонування лікарні, можливо, потрібні додаткові заходи щодо управління та модернізації основних засобів.

# СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артеменко Н.В. Облікова політика установ державного сектора:сучасні підходи, порядок та умови зміни / Н.В. Артеменко // Глобальні та національні проблеми економіки. – Миколаїв. - 2016. - № 17 (червень) – С. 792-798
2. Буряк П. Ю. Економіка праці й соціально-трудові відносини. К.: Центр навчальної літератури, 2015. 440 с.
3. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: httр://www.rаdа.gov.uа (дата звернення: 18.05.2023)
4. Варакута Ю.М. Шляхи удосконалення організації оплати праці в системі управлінського обліку на підприємствах . Збірник наукових праць. Д.: Вид–во Дніпропетр. нац. ун–ту залізн. трансп. ім. акад. В. Лазаряна, 2012. Вип. 3. С. 18-22.
5. Вітковська О.Г. Військовий збір: утримати і сплатити // Бюджетна бухгалтерія. 2014. № 31. С. 20–22.
6. Воронін О.В. Визначення показників економічної ефективності виробництва на основі модифікації ресурсного потенціалу. // Економіка України. 2017. № 10. С. 29–37.
7. Владимирова Л. П. Экономика труда : учеб. пособ. М. : Издательский Дом «Дашков и К», 2018. 300 c.
8. Гадзевич О.І. Оплата праці в умовах ринку: теорія, практика. К.: КОНДОР, 2018. 400 с.
9. Гаценко О.П. Бухгалтерський облік: Ун-т "Україна", 2015. 198 с.
10. Гетьман О.О. Економіка підприємства: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2014. 488 с.
11. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №436-ІV. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/>laws/show/436-15 (дата звернення: 15.05.2023)
12. Дікань Л. В. Організація внутрішнього контролю в бюджетній установі: прикладний аспект питання // Бізнес Інформ: міжнар. наук. економ.журн. 2013. №10.
13. Домбровський, В.А. Організація і методика обліку та аналізу праці та її оплати на базі сучасних інформаційних технологій : Спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) [Текст] / : автореф. дис. канд. економ. наук / В.А.Домбровський ; Київський нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. – К. : [ Б.В.], 2017. – 20 с.
14. Жулина Е. Г. Экономика труда : учеб. пособ. М. : Эксмо, 2013.208 с.
15. Ілащук С. А., Методологія контролю видатків на оплату праці вищих навчальних закладів. Ефективна економіка: електр. наук. фах. вид. 2015. №2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3820> (дата звернення: 01.10.2019)
16. Інструкція зі статистики заробітної плати: Затверджена наказом Міністерства статистики України від 13 січня 2004 pоку № 5. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>(дата звернення 13.04.2023)
17. Карпа М.С. Особливості розрахунків з оплати праці та шляхи їх оптимізації. Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі управління підприємства: матеріали V науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених. Львів // Видавництво Львівської комерційної академії 2012. С. 111-113.
18. Кодекс законів про працю : Закон України від 10.12.1971 № 322-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення: 03.04.2023)
19. Коритник Л. П. Новації бухгалтерського обліку бюджетних установ щодо розрахунків з приводу обов’язкових платежів. К.: Вища школа, 2015. 214 с.
20. Коцупатий М. М., Облік і звітність в оподаткуванні у схемах і таблицях : навч. посіб. К. : КНЕУ, 2015. 196с.
21. Лень В. С., Облік у бюджетних установах : навч. посіб. Чернігів: Десна Поліграф, 2016. 560 с.
22. Лемішовський В. І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування : навч. посібник / В. І. Лемішовський. – Львів: «ІнтелектЗахід», 2017. – 1104 с.
23. Ловінська Л. Г., Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами: у 2 т.. Академія фінансового управління; за ред. Л. Г. Ловінської. К.: ДННУ АФУ. Т.1: Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів. 2013. 568 с.
24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 132 «Виплати працівникам» від 29.11.2011 № 1798. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0121-12>(дата звернення: 21.04.2023)
25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0095-> 11(дата звернення: 21.04.2023)
26. Облік у бюджетних установах : [навч.-метод. посіб.] / Верига Ю. А., Гладких Т. В., Ар- ISSN 2409-6873. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2014. № 6 (68).: РВВ ПУЕТ, 2010. – 317 с.
27. Овчарик З. Д., Актуальність введення і продовження терміну стягнення військового збору та його облік // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». 2014. Вип. 11 (41), ч. 2. C. 248–254.
28. Пищуліна О.М., Нова ідеологія реформування заробітної плати: потреба та песпективи .Стратегічні пріоритети. 2017. № 4. С. 140–147.
29. Петрова І.Л., Український ринок праці: особливості розвитку та ефективність функціонування: монографія. К.: Фенікс, 2015. 332 с.
30. Питання оплати праці працівників державних органів: постанова Кабінету Міністрів України від 18.01.2017 №15 . База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/15-2017-п](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/15-2017-%D0%BF) (дата звернення: 21.04.2023)
31. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>(дата звернення: 29.04.2023)
32. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2756- VІ (зі змінами та доповненнями). URL: [http://www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua/) (дата звернення: 17.04.2023)
33. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо податкової реформи : Закон України від 28.12.2014 р. №71-VIII. URL: [http://zakon.rada.gov.](http://zakon.rada.gov/) ua/go/71-19 (дата звернення: 23.04.2023)
34. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 №1219. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16> (дата звернення: 16.04.2023)
35. Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон: наказ Міністерства фінансів України від 13.03.1998 №59. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98>(дата звернення: 19.05.2023)
36. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 №88 . База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>(дата звернення: 01.04.2023).
37. Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 №44: URL <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>(дата звернення: 01.04.2023).
38. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати: постанова Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 №100. База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/100-95-п](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF)  (дата звернення: 12.05.2023)
39. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових регістрів суб’єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 №755. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>(дата звернення: 04.05.2023)
40. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб’єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 29.06.2017 №604 . База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17> (дата звернення: 05.05.2023)
41. Про відпустки, редакція від 21.06.2019, База даних «Законодавство України» URL: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 22.04.2023)
42. Про індексацію грошових доходів населення, редакція від 11.10.2017, База даних «Законодавство України» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1282-12>(дата звернення 22.01.2023)
43. Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування, редакція від 11.10.2018, База даних «Законодавство України» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1105-14>
44. Тополенко Актуальні проблеми заробітної плати та особливості її обліку в бюджетних установах. Науково-практичний журнал «Економічні студії», Львів. 2016. Вип. 5 (13). С. 74-80.
45. Фінансове планування діяльності бюджетних установ : навч. посібник / Т. Д. Таукешева ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. – 405 с
46. Ушаков Л., Військовий збір: найважливіше. Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 64. URL: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/golden/doc.html?id=39556> (дата звернення: 07.051.2023)
47. Шара Є. Ю., Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2011. 440 с.
48. Шаповал О. «Звіт» після хвороби (документальне оформлення тимчасової непрацездатності працівника) / О.Шаповал // Податки та бухгалтеський облік. – 2018. – № 11. – C.172-175.
49. Шляхетко, В.В. Мотивація до праці як джерело господарського поступу / В.В. Шляхетко, А.М. Штангрет // Формування ринкових відносин в Україні. – 2017. – № 12. – C.141-144.
50. Шульга Н.В., Облік і аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів: Автореф. дисер. канд. екон. наук. К.: КНЕУ ім. Вадима Гетьмана, 2011. 20 с.