

ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та фінансів

Кафедра обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття ступеня вищої освіти ступеня

магістр

на тему: «Методика обліку та аудит розрахунків з оплати праці»

Виконав: здобувач вищої освіти
за освітньо-професійною програмою
Облік і оподаткування
спеціальності 071 Облік і
оподаткування
ступеня вищої освіти Магістр
групи 1
Звягольська О. С.
Керівник: Єрмолаєва М. В.
Рецензент: Кузнецова К. В.

Полтава - 2023 року

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО - МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ	6
1.1. Економічний зміст оплати праці	6
1.2. Стан дослідженості проблеми у науці та напрями її вирішення	12
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ	17
2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства	17
2.2. Облік розрахунків з оплати праці та відображення інформації у звітності	27
2.3. Податкові аспекти обліку розрахунків з оплати праці	35
РОЗДІЛ 3. АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ	37
3.1. Мета, завдання та нормативно-інформаційне забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці	37
3.2. Методика та техніка проведення аудиту розрахунків з оплати праці	41
3.3. Узагальнення результатів аудиторського дослідження	45
ВИСНОВКИ	48
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	53
ДОДАТКИ	62

ВСТУП

Актуальність теми. Заробітна плата є зазвичай основним джерелом доходів громадян України і, відповідно, від її рівня залежить споживацька спроможність та економічний добробут кожної родини. З іншого боку, заробітна плата та пов'язані з нею нарахування єдиного соціального внеску є витратами роботодавця, які суттєво впливають на собівартість продукції, робіт та послуг і, в кінцевому підсумку, на фінансові результати діяльності підприємства.

Для держави заробітна плата громадян виступає як об'єкт оподаткування, який підлягає постійному моніторингу та державному регулюванню, зокрема розмір мінімальної заробітної плати.

Перед бухгалтерською службою будь якого суб'єкта господарської діяльності поставлені важливі завдання – з одного боку правильне нарахування заробітної плати персоналу і своєчасне проведення розрахунків та подання звітності, а з іншого боку - вибір найбільш оптимальної для конкретного підприємства форми оплати праці та оптимізація розрахунків.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є систематизація і обґрунтування теоретичних положень щодо обліку розрахунків з оплати праці та розробка практичних рекомендацій по вдосконаленню методики її обліку на прикладі конкретного підприємства.

Для досягнення вказаної мети поставленні наступні **завдання**:

- узагальнити теоретичний матеріал і нормативно-законодавчу базу обліку розрахунків з оплати праці;
- провести аналітичне дослідження показників фінансово-господарської діяльності підприємства та критично оцінити його облікову політику;
- дослідити економічну сутність категорій «оплата праці», «заробітна плата», «виплати працівникам» та особливості аналітичного і синтетичного обліку розрахунків з оплати праці;

- дослідити методичні аспекти аудиту розрахунків з оплати праці.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи є облікові процедури відображення операцій з обліку розрахунків з оплати праці у ХХХ, м. Полтава.

Предметом дослідження є теоретико-методичні засади, а також діюча практика обліку та аудиту розрахунків з оплати праці.

Методи дослідження. При виконанні магістерської роботи застосовано методи наукового дослідження: діалектичний метод, системний підхід, індукція і дедукція, аналіз і синтез, порівняння, а також наукові прийоми зведення і групування.

Наукова новизна одержаних результатів. В кваліфікаційній роботі здійснено узагальнення наукової думки щодо сутності економічних категорій «оплата праці», «заробітна плата», «виплати працівникам» та запропоновано власне тлумачення поняття «оплата праці», виходячи із специфіки діяльності підприємства, надані пропозиції щодо змін до Наказу про облікову політику підприємства в частині обліку розрахунків з оплати праці та контролю за розрахунками.

Практичне значення одержаних результатів. Пропозиції щодо змін до Наказу про облікову політику підприємства допоможуть деталізувати інформацію щодо боржників, розмежують посадові обов'язки працівників бухгалтерії з приводу обліку розрахунків з оплати праці і кадрової служби і сприятимуть підвищенню якості облікової роботи на підприємстві.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження доповідалися й одержали позитивну оцінку на V Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти» (м. Львів, 22-23 березня 2023 р.), VI Всеукраїнській науково-практичній конференції «Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством» (м. Полтава, 30 - 31 березня 2023 р.), Студентській науковій конференції Полтавського державного

аграрного університету (м. Полтава, 15-16 травня 2023 року).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 3 тез у збірниках матеріалів міжнародних та інших конференцій.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО - МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРЦІ

1.1. Економічний зміст оплати праці

Відносини роботодавця і найманого працівника з питань оплати праці регламентуються в Україні низкою нормативно-законодавчих актів. При цьому слід відзначити, що в жодному нормативному документі не міститься визначення терміну «оплата праці» і його ототожнюють з терміном «заробітна плата».

Проаналізувавши діюче законодавство ми дійшли до висновку про те, що термін «оплата праці» є більш широким і узагальнюючим і заробітна плата є складовою оплати праці. Заробітна плата характеризує відносини працівника і роботодавця, а оплата праці - регулює глобальні питання. На нашу думку оплата праці - це система взаємовідносин між державою, роботодавцем і найманим працівником з питань організації системи і форм розрахунків за виконані працівником роботи або професійні функції відповідно до його кваліфікації, відпрацьованого часу або обсягів виконаних робіт.

Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР зі змінами і доповненнями визначає заробітну плату як «винагороду, обчислену, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу» [52].

Згідно ст. 2 ЗУ № 108/95 заробітна плата складається з:

- основної заробітної плати;
- додаткової заробітної плати;
- інших заохочувальних і компенсаційних виплат. Структура заробітної

плати наведена на рис.1.1.

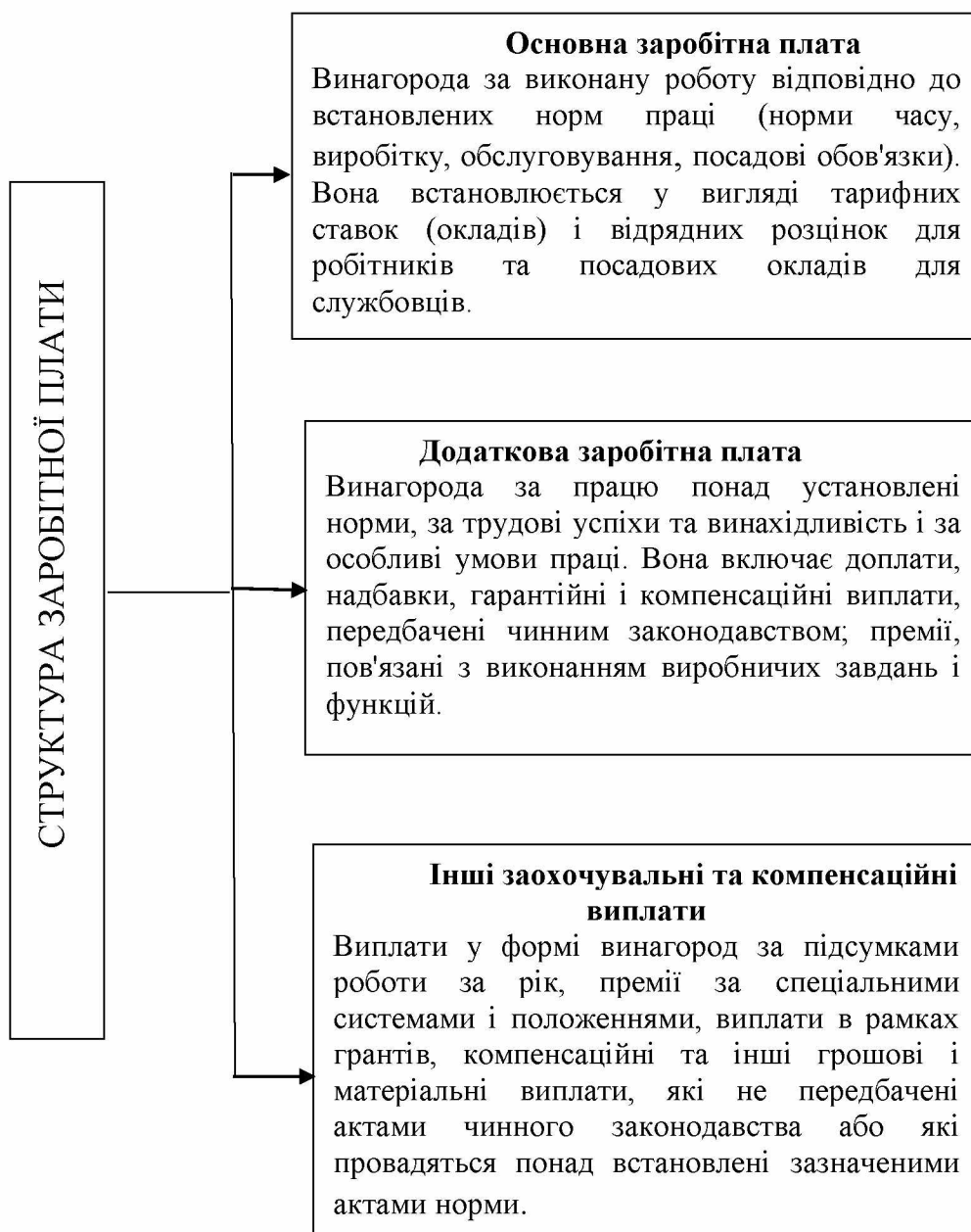


Рис. 1.1. Структура заробітної плати відповідно до ЗУ «Про оплату праці»

Зміст кожної складової заробітної плати деталізовано в Інструкції зі статистики заробітної плати № 5 від 13.01.2004 р. зі змінами і доповненнями. Інструкція зазначає, що оцінка розміру заробітної плати здійснюється на основі показника «фонд оплати праці». На рис. 1.2. зображено склад фонду основної заробітної плати.

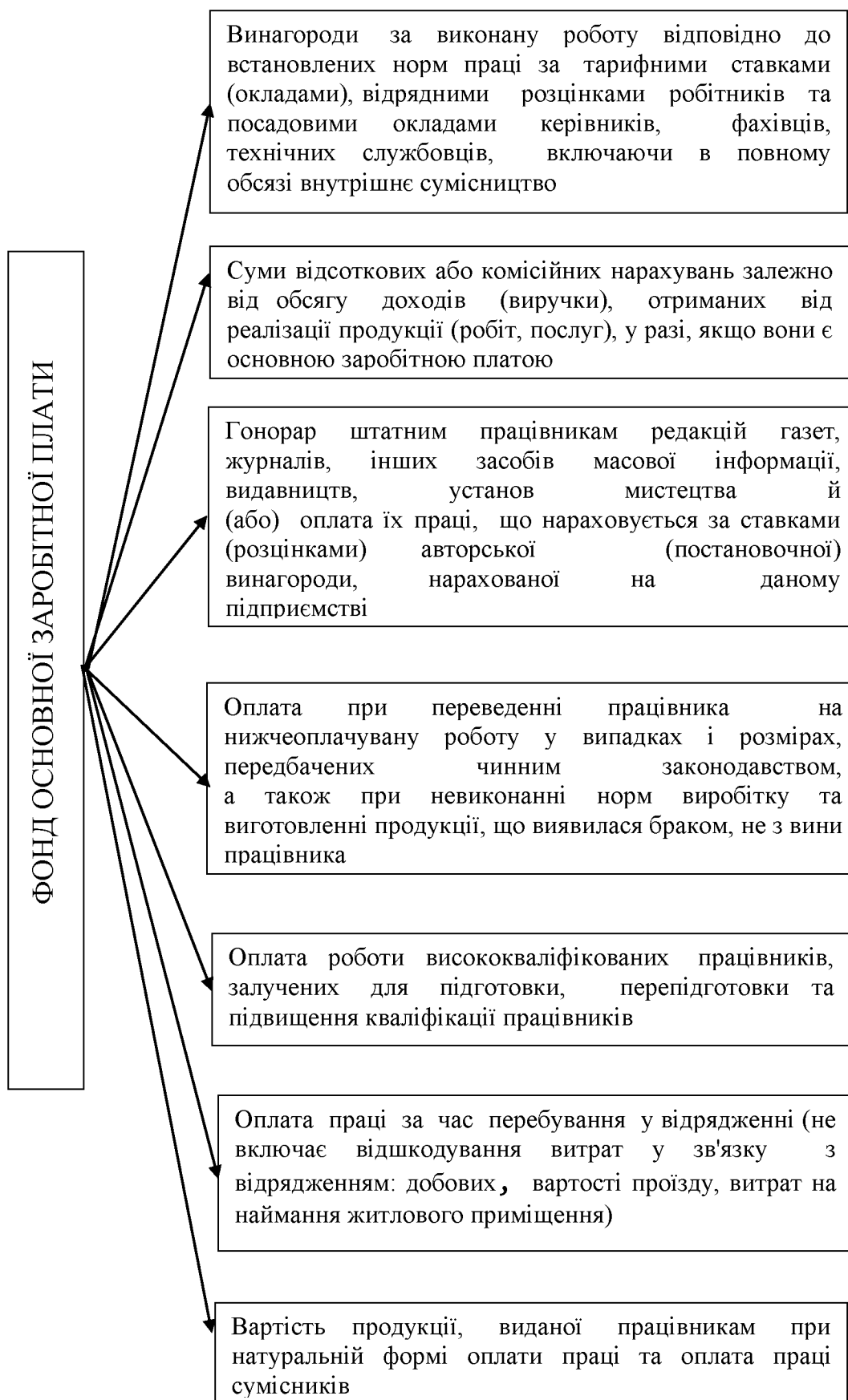


Рис.1.2. Склад фонду основної заробітної плати відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати № 5

До складу фонду додаткової заробітної плати відносять премії та надбавки, схематично зображені на рис. 1.3.

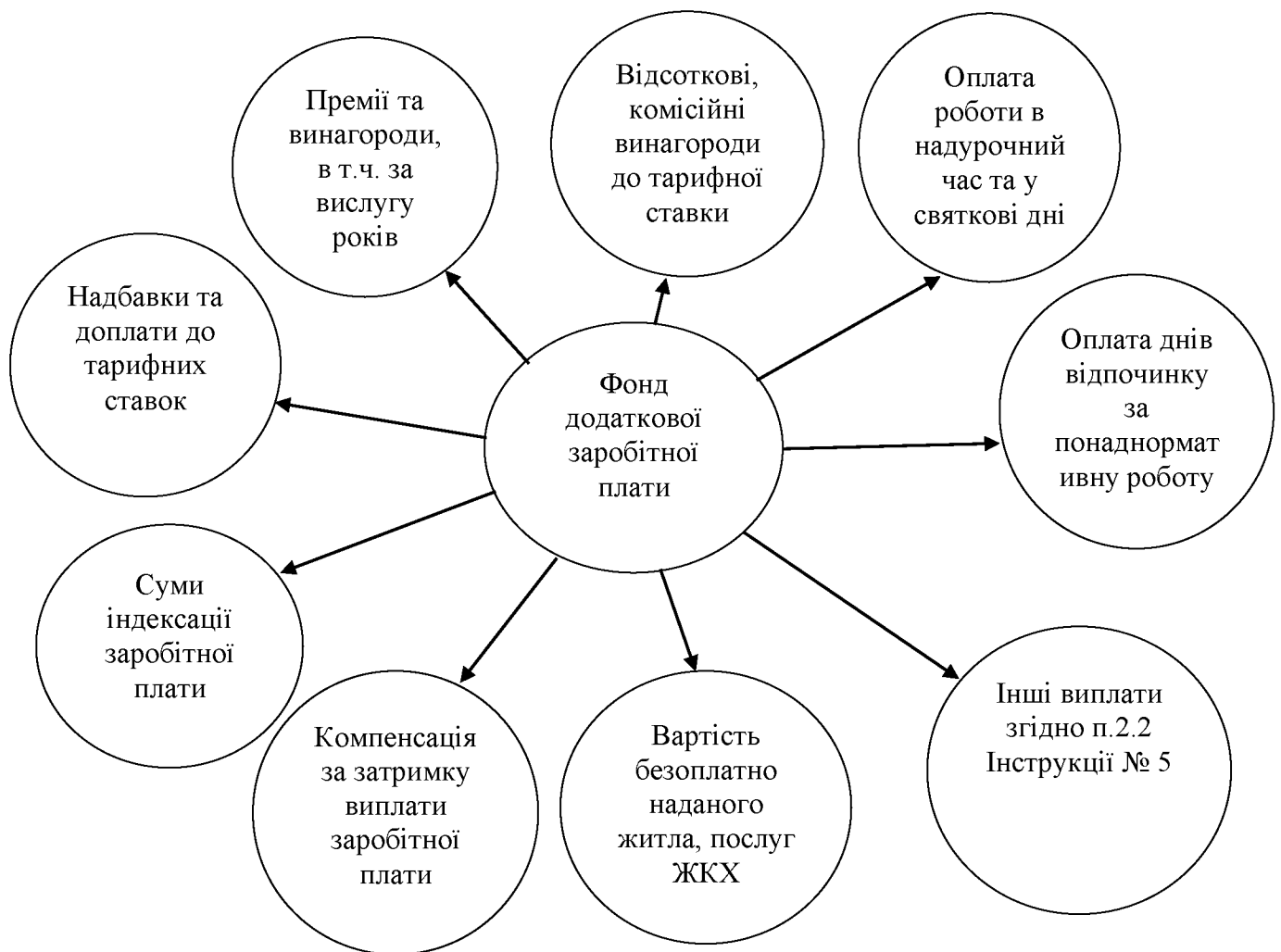


Рис. 1.3. Склад фонду додаткової заробітної плати згідно Інструкції зі статистики заробітної плати № 5

Склад інших заохочувальних і компенсаційних виплат наведено на рис. 1.4. До таких виплат відносять різноманітні преміальні виплати, які передбачені колективним договором, здійснюються одноразово і носять заохочувальний характер, виплати за вимушену роботу за скороченим графіком, виплати, що щорічно проводяться на оздоровлення працівників, соціальні виплати, які направлені за забезпечення окремих категорій працівників страхуванням життя, харчуванням, забезпеченням дітей

дитячими дошкільними закладами, тощо.



Рис. 1.4. Склад інших заохочувальних та компенсаційних виплат згідно Інструкції зі статистики заробітної плати № 5

Крім того існують виплати, які здійснюються за участю роботодавця, але які не входять до фонду оплати праці. До таких виплат відносять всі види допомоги з тимчасової непрацездатності, сплата Єдиного соціального внеску, оплата внесків за договорами добровільного страхування працівників, суми вихідної допомоги та інші види виплат, передбачені п. 3 Інструкції № 5.

Із запровадження НПСБО 26 «Виплати працівникам» в облікову практику увійшов термін «виплати працівникам». Слід зазначити, що термін «виплати працівникам» охоплює широке коло питань і включає в себе і заробітну плату, як складову частину, оскільки НПСБО 26 виділяє такі види виплат працівникам:

- поточні виплати працівникам;

- виплати при звільненні працівників;
- виплати при закінченні трудової діяльності;
- інші виплати.

Заробітна плата виступає частиною поточних виплат працівникам і є зобов'язаннями підприємства перед персоналом. Враховуючи важливість взаємовідносин держави, роботодавців та громадян з питань оплати праці, слід відзначити суттєвий вплив держави в нормативно-правове регулювання зазначених питань. Узагальнення нормативно-правової бази з регулювання оплати праці наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1.

Нормативно-правове регулювання оплати праці в Україні

№	Нормативний документ	Положення, які регламентуються
1	2	3
1	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996 від 16.07.1999 р. в редакції від 10.08.2022 р.	Визначає обов'язковість ведення фінансового обліку господарських операцій та відображення результатів діяльності у фінансовій звітності
2	Закон України «Про оплату праці» № 108/95 ВР від 24.03.1995 р в редакції від 1.04.2023 р.	Трактує сутність оплати праці, визначає структуру заробітної плати, регламентує розміри і умови виплати мінімальної заробітної плати, визначає джерела заробітної плати, систему оплати праці в Україні та державне регулювання оплати праці.
3	Закон України «Про відпустки» № 504/96 ВР від 15.11.1996 р. в редакції від 29.07.2023 р.	Визначає види відпусток, їх тривалість та умови надання
4	Кодекс законів про працю України № 322-VIII від 10.12.1971 р. в редакції від 30.07.2023 р. № 3258-IX	Регламентує порядок і умови укладання трудового договору між підприємством і працівником, визначає форми оплати праці, права і обов'язки працівника та роботодавця
5	Податковий кодекс України № 2755-VI від 2.12.2010 р. в редакції від 1.08.2023 р. № 3219- IX	Визначає порядок оподаткування заробітної плати та інших доходів громадян
6	Інструкція зі статистики заробітної плати № 5 від 13.01.2004 р. в редакції від 24.02.2023 р.	Визначає склад фонду основної, додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат
7	Порядок обчислення середньої заробітної плати, затв. постановою КМУ від 08.02.95 р. № 100 в редакції від 12.09.2023 р.	Регламентує порядок розрахунку середньої заробітної плати для нарахування відпускних та інших нарахувань

Продовж.табл.1.1

1	2	3
8	Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затверджений постановою КМУ від 26.09. 2001 р. № 1266 в редакції від 7.06.2023 р.	Регламентує порядок визначення середньої заробітної плати для нарахування допомоги з тимчасової втрати працездатності та інших видів соціальної допомоги
9	Положення про ведення касових операцій № 148 від 29.12.2017 р. в редакції від 8.10.2022 р.	Визначає порядок видачі і приймання готівки, в т.ч. при виплаті заробітної плати готівкою
10	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»	Визначає заборгованість підприємства за заробітною платою перед персоналом у складі зобов'язань
11	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»	Визначає сутність виплат працівникам, надає їх класифікацію

Кодексом законів про працю України і Законом України «Про оплату праці» також регламентується розмір мінімальної заробітної плати. Відповідно до зазначених нормативних документів заробітна плата громадян за повністю відпрацьований місяць не може бути нижчою, ніж встановлена законодавством мінімальна заробітна плата. Розмір мінімальної заробітної плати щорічно встановлюється Законом України «Про державний бюджет». Станом на 2023 рік розмір мінімальної заробітної плати становить 6700 грн.

1.2. Стан дослідженості проблеми у науці та напрями її вирішення

Безумовна важливість питань, пов'язаних з обліком праці та її оплати, оподаткуванням доходів громадян, відповідністю обсягів виконаних робіт рівню оплати праці, зумовили широку наукову дискусію. Проблематика обговорень достатньо широка, коло проблем велике. Проаналізувавши наукові видання ми виділили декілька основних напрямів дискусії. Це і відповідність рівня оплати праці кількості і якості виконаних робіт в сфері

бюджету та бізнесу, це й питання оподаткування заробітної плати та виведення її з «тіні», це й застосування різних форм оплати праці, тощо.

В. Абакумова наголошує на тому, що відповідно до ЗУ «Про оплату праці» та Кодексу законів про працю до мінімальної відносять заробітну плату за нескладну та некваліфіковану працю, яка не потребує освіти та високої кваліфікації. З іншого боку в державних установах застосовується у відповідності до тарифних ставок, які формуються виходячи із розміру мінімальної тарифної ставки за 1 розрядом, помноженої на міжпосадовий коефіцієнт. Враховуючи, що тарифна ставка за 1 розрядом становить 2893 грн. станом на 2023 рік, то до 13 тарифного розряду включно посадові оклади працівників становлять суму, яка менша мінімальної заробітної плати. Відповідно, таким працівникам проводиться донарахування заробітної плати до рівня мінімальної.

З іншого боку, значна кількість посад потребує відповідної освіти та рівня кваліфікації і має під собою певний рівень відповідальності не тільки за результати власної праці, а й за роботу персоналу. Таким чином, працівники, які виконують функції, що потребують професійних знань і кваліфікації отримують заробітну плату за некваліфіковану роботу. Така система оплати праці не сприяє підвищенню якості роботи і не є мотивуючою для працівника. Ми вважаємо, що необхідно переглянути ставку 1 тарифного розряду в сторону збільшення і внести зміни у перелік посад, які відносяться до відповідних тарифних розрядів. При цьому можна забезпечити адекватний рівень заробітної плати залежно від складності функцій, які виконує конкретний працівник [1].

І. Феофанова наголошує на тому, що розмір заробітної плати, яку отримує найманий працівник, повинен залежати від якості його роботи. При цьому заробітна плата повинна стимулювати працівника якісно і кваліфіковано виконувати свої функції. Автор пропонує вести відокремлений облік нарахованої заробітної плати і виплат, які здійснюються за високі досягнення в роботі. Таким чином можливо моніторити як підвищення

доходів стимулює персонал працювати краще [54].

І Варламова наголошує на тому, що розрахунки за заробітною платою необхідно розглядати з двох позицій – працівника і роботодавця. Для працівника його заробітна плата є джерелом доходу, для роботодавця – витратами. Автор зазначає на необхідності такої організації обліку розрахунків за заробітною платою, щоб вона мала стати стимулюючим фактором для працівника [5].

О. Подолянчук наголошує на тому, що під час воєнного стану питання нарахування заробітної плати працівникам і своєчасної її виплати набуває особливої актуальності. Автор зазначає, що в ситуації, що склалася, відповідальність несуть обидві сторони – роботодавець і найманий працівник. Роботодавець повинен своєчасно проводити розрахунки з персоналом і перераховувати податки в бюджет, а працівники мають відповідально відноситися до своїх виробничих функцій та сумлінно виконувати свої трудові обов'язки. Тільки спільна відповідальність допоможе підтримувати економіку держави і поповнювати державний бюджет України [44,45].

А. Машевська наголошує на важливості роботи облікового працівника з нарахування заробітної плати, її оподаткування, проведення розрахунків з державним бюджетом та пенсійним фондом України, оскільки розрахунки за заробітною платою охоплюють широке коло зацікавлених сторін. При цьому автор зазначає, що зміни нормативно-законодавчої бази, яка регулює питання обліку заробітної плати, відбуваються досить часто, тому бухгалтеру необхідно постійно контролювати зміни. Рівень оплати праці в Україні лишається достатньо невисоким, що не може сприяти зростанню продуктивності праці. Автор вважає необхідним розробку оптимальної моделі співвідношення законодавства і рівня оплати праці, що стимулюватиме роботодавців виводити заробітну плату з «тіні», а найманих працівників якісно виконувати свої функції [32].

А. Макаренко зазначає, що питання обліку розрахунків за заробітною платою не втрачають своєї актуальності. Наприклад, автор відмічає, що

більшість суб'єктів господарської діяльності здійснюють розрахунки з персоналом у безготівковій формі і поняття депонованої заробітної плати поступово зникає. Перехід на виплату заробітної плати на карткові рахунки працівників допоможе зменшити навантаження на облікову службу підприємства, зменшить до мінімуму готівкові розрахунки. Заслужовує на увагу запропонована автором форма довідки про заробітну плату, використання якої забезпечить повне і своєчасне інформування працівників про суми нарахованої заробітної плати та проведені з неї утримання [29].

Ю. Подмешальська наголошуючи на важливості обліку заробітної плати пропонує виокремити облік розрахунків за виплатами відпускних на окремих аналітичних рахунках. Це надасть можливість отримання деталізованої інформації про розрахунки з персоналом на кожному підприємстві [43].

К. Ясько та М. Арехова зазначають на низці проблем, які існують в обліковій практиці України з питань обліку розрахунків за заробітною платою. Автори наголошують на здійсненні контролю за застосуванням новітніх облікових технологій з обліку заробітної плати, пропонують розробку таких графіків документообігу, які б забезпечили своєчасне нарахування заробітної плати та достовірне підтвердження обсягів виконаних робіт, а також вважають за необхідне створення на підприємствах служби внутрішнього контролю [67].

З. Левченко, С. Тютюнник та М. Єрмолаєва зазначають, що облік заробітної плати носить не тільки економічний, а й соціальний характер. Тому держава повинна допомогти бізнесу в організаційних питаннях. Автори пропонують більш широко застосовувати погодинну форму оплати праці і наголошують на важливості проведення аналітичних досліджень змін фонду оплати праці, рівня доходів працівників на кожному підприємстві [26].

М. Матюха та К. Божок також наголошують на важливості здійснення аналітичного дослідження заробітної плати на підприємствах, вдосконалення системи документообігу, поглиблення аналітичного обліку та переходу на

виплату заробітної плати персоналу на їх карткові рахунки [31].

Отже, облік розрахунків за заробітною платою є найважливішою обліковою ділянкою будь якого підприємства. Від того, наскільки якісно і відповідно до діючих методик організовано облік, залежатиме рівень доходів громадян і наповнення державного бюджету України.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства

Кваліфікаційна робота виконана на матеріалах ХХХ, яка розташоване у м. Полтава, створена 2 грудня 1993 р., основним видом діяльності є стоматологічна практика. Форма власності – комунальна, є зареєстрованим платником ПДВ та єдиного внеску, включена до Реєстру неприбуткових установ і організацій на підставі рішення контролюючого органу ДФС № 196014600034 від 07.02.2019 р.

ХХХ створено і здійснює свою діяльність відповідно до Цивільного кодексу України і діючого законодавства, має відокремлене майно, самостійний баланс, печатку. Для здійснення розрахунків і зберігання грошових коштів має рахунки в банку.

Проаналізуємо майновий стан підприємства з метою отримання інформації про величину і зміни оборотних та необоротних активів в динаміці за 3 роки (табл. 2.1.).

Аналіз майнового стану досліджуваного підприємства показав, що на кінець 2022 р. вартість його майна збільшилася на 3888,8 тис. грн. або 2,2 рази в порівнянні з 2020 р. Зростання вартості майна відбулося в першу чергу за рахунок збільшення оборотних активів. Так, на кінець 2022 р. оборотні активи у порівнянні з 2020 р. збільшилися у 3 рази. При цьому грошові кошти та їх еквіваленти збільшились у 7,6 разів, вартість запасів зросла на 62,8 %. За досліджуваний період спостерігається суттєве зменшення іншої поточної дебіторської заборгованості на 78,4 % або на 26,2 тис. грн. Необоротні активи представлені основними засобами. На кінець 2022 р. їх вартість також збільшилася на 808,8 тис. грн. або на 35,4 %.

Таблиця 2.1

**Динаміка та структура майна ХХХ
за 2020 - 2022 рр. (станом на кінець року)**

Види активів	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р	
	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	суми, тис. грн	у %
Майно – всього	3791,4	100,0	4904,9	100,0	7679,4	100,0	3888,0	У 2 рази
1.Необоротні активи	2284,4	60,2	2126,0	43,3	3093,2	40,3	808,8	135,4
1.1.Основні засоби	2284,4	60,2	2126,0	43,3	3093,2	40,3	808,8	135,4
2. Оборотні активи	1507	39,8	2778,9	56,7	4586,2	59,7	3079,2	У 3 рази
2.1. Запаси	1109	29,2	1385,2	28,2	1805,4	23,5	696,4	162,8
2.3. Інша поточна дебіторська заборгованість	33,4	0,9	12,6	0,26	7,2	0,1	-26,2	21,6
2.4. Гроші та їх еквіваленти	364,6	9,6	1381,1	28,2	2773,6	36,1	2409	У 7,6 разів

Джерелами формування активів досліджуваного підприємства є капітал і зобов'язання. Розглянемо динаміку та структуру джерел формування капіталу у табл. 2.2.

Аналіз показників табл. 2.2 свідчить про зростання власного капіталу дослідженого підприємства майже у 2 рази у 2022 р. порівняно з 2020 р. Це відбулося за рахунок одержання прибутку. У 2021 та 2022 рр. досліджуване підприємство було прибутковим відносно 2020 р. Внаслідок виходу підприємства в прибуток у нього змінилась структура власного капіталу. Так, на статутний капітал у 2020 р. припадало 100 %, а у 2022 р. – вже тільки 49,6 %, оскільки прибуток у структурі становив 49,3 %. Крім того, у звітному році у підприємства з'явився додатковий капітал в сумі 69 тис. грн., що також вплинуло на зміну структури власного капіталу. Позитивною тенденцією є суттєве зменшення розміру зобов'язань і забезпечень, які зменшилися з 33,4 тис. грн. у 2020 р. до 19,8 тис. грн. у 2022 р.

Таблиця 2.2

**Динаміка та структура джерел формування капіталу
XXX за 2020 – 2022 рр. (станом на кінець року)**

Види пасивів	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р	
	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	суми, тис. грн	у %
Капітал – всього	3791,4	100,0	4904,9	100,0	7679,4	100,0	3888,0	У 2 рази
1. Власний капітал	3758,0	99,1	4892,9	99,8	7659,6	99,7	3901,6	У 2 рази
1.1. Зареєстрований (пайовий) капітал	3807,1	100,4	3807,1	77,6	3807,1	49,6	x	x
1.2. Нерозподілений прибуток	- 49,1	-1,3	1085,8	22,1	3783,5	49,3	3832,6	У 77 разів
1.3. Додатковий капітал	-	-	-	-	69,0	0,9	69,0	x
2. Зобов'язання і забезпечення	33,4	0,9	12,0	0,2	19,8	0,3	-13,6	59,3
2.1. Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	6,5	0,2	2,3	-	-	-	x	x
2.2. Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці	26,9	0,7	9,7	0,2	-	-	x	x
2.3. Доходи майбутніх періодів	-	-	-	-	19,8	0,3	19,8	x

Слід зазначити, що заборгованість за розрахунками з оплати праці станом на кінець року не велика, враховуючи середньорічну кількість працівників 102 особи. Позитивним є відсутність заборгованості з оплати праці на кінець 2022 р.

На фінансовий стан підприємства чинять вплив дебіторська і кредиторська заборгованість. Проаналізуємо динаміку дебіторської заборгованості у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Динаміка та структура дебіторської заборгованості
XXX за 2020 - 2022 рр. (станом на кінець року)**

Види дебіторської заборгованості	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р.	
	сума, тис. грн	у % до під-сумку	сума, тис. грн	у % до під-сумку	сума, тис. грн	у % до під-сумку	суми, тис. грн	у %
Дебіторська заборгованість за розрахунками:								
З бюджетом	-	-	0,6	4,8	7,2	100,0	7,2	х
Інша поточна дебіторська заборгованість	33,4	100,0	12,0	95,2	-		х	х
Всього	33,4	100,0	12,6	100,0	7,2	100,0	-26,4	21.6

Згідно даних табл. 2.3. можна зробити висновок про те, що розмір дебіторської заборгованості у підприємства незначний протягом усього досліджуваного періоду. В структурі дебіторської заборгованості найбільшу питому вагу займає інша поточна дебіторська заборгованість у 2020 та 2021 р., а у 2022 р. вона взагалі відсутня. Загальна сума дебіторської заборгованості у звітному році зменшилася у порівнянні з 2020 р. на 26,4 тис. грн. або 78,4 %. Це свідчить про налагоджену роботу бухгалтерської служби з дебіторами по своєчасному проведенню розрахунків за отримані послуги.

Динаміку та структуру зобов'язань і забезпечень наведена у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

**Динаміка та структура зобов'язань та забезпечень
XXX за 2020 - 2022 рр. (станом на кінець року)**

Види зобов'язань	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р.	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	у %
1.Поточні зобов'язання, в т.ч.:								
З бюджетом	33,4	100,0	12,0	100,0	-	-	-33,4	х
З оплати праці	6,5	19,5	2,3	19,2	-	-	-6,5	х
	26,9	80,5	9,7	80,8	-	-	-26,9	х

Показники табл. 2.4 свідчать про те, що у структурі кредиторської заборгованості найбільшу питому вагу складає поточна заборгованість з оплати праці 80,5 % у 2020 р. та 80,8 % у 2021 р. На кінець 2022 року підприємство не мало кредиторської заборгованості. Це також є позитивним явищем і означає, що розрахунки з персоналом, бюджетом та іншими кредиторами проводяться вчасно. В цілому стан розрахунків на досліджуваному підприємстві можна оцінити як позитивний.

Для аналізу забезпеченості оборотними коштами необхідно проаналізувати ліквідність і платоспроможність підприємства у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

**Показники оцінки ліквідності та платоспроможності
XXX за 2020 - 2022 рр.**

Показники	Норматив- не значення	Роки			Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р.
		2020	2021	2022	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	>0,2	10,9	115,1	140,1	129,2
Коефіцієнт швидкої ліквідності	>0,7	11,9	116,1	140,4	128,5
Коефіцієнт загальної ліквідності	$\geq 1,5$	45,1	231,6	231,6	186,5
Коефіцієнт платоспроможності	$\geq 0,1$	10,9	115,1	140,1	129,2

Коефіцієнт абсолютної ліквідності характеризує спроможність підприємства погасити власними коштами свої короткострокові зобов'язання у найближчий перспективі. Вважається, що оптимальне значення цього показника має бути в межах 0,2 – 0,25. За досліджуваний період зазначений показник суттєво перевищує нормативні значення. Це відбувається за рахунок того, що на кінець року у підприємства є значні залишки грошових коштів і незначна поточна кредиторська заборгованість.

Коефіцієнт платоспроможності відповідає показникам коефіцієнта абсолютної ліквідності. За своїми розмірами він свідчить про те, що досліджуване підприємство є платоспроможним протягом усього

досліджуваного періоду.

Коефіцієнт швидкої ліквідності характеризує здатність підприємства погасити вчасно свої зобов'язання. Досліджуване підприємство має всі підстави провести розрахунки з кредиторами у визначені договорами терміни. Про це свідчить незначний залишок кредиторської заборгованості на кінець року.

Коефіцієнт загальної ліквідності ще називають коефіцієнтом покриття. Він характеризує загальну ліквідність підприємства, тобто здатність перетворити на грошові кошти свої активи. За досліджуваний період підприємство є ліквідним, оскільки показник перевищує нормативне значення і підприємство має значні обсяги вільних ресурсів.

Дані фінансової звітності надають можливість провести аналіз доходів і витрат досліджуваного підприємства і прослідкувати динаміку їх змін. Аналіз динаміки і структури доходів розглянемо у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

**Структура і динаміка доходів
XXX за 2020 - 2022 рр.**

Види доходів	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення 2022 р. (+, -) до 2020 р.	
	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	абсо- лютне, тис. грн	відносне, %
1. Чистий до- хід від надання послуг	7930,3	67,7	5707,6	27,4	6819,2	23,7	-111,1	86,0
2. Дохід від іншої операційної діяльності	3774,5	32,2	15111,9	72,4	21897,0	76,0	18122,5	У 5,5 р
3. Інші доходи	4,4	0,1	44,8	0,2	113,9	0,3	109,5	У 26 р
Усього	11709,1	100,0	20864,3	100,0	28830,1	100,0	17121,0	У 2,2 р

Дані табл. 2.6 свідчать про зростання розміру отриманих доходів в цілому. Так, загальна сума доходів у 2022 р. порівняно з 2020 р. зросла майже

у 2.2 рази. За досліджуваний період спостерігається тенденція зміні структури доходів. Частка чистого доходу від надання послуг зменшується з 67,7 % у 2020 р. до 23,7 % у 2022 р. Сума чистого доходу у звітному періоді також зменшилася на 111,1 тис. грн.

Зростання загального розміру доходів відбулося за рахунок збільшення інших операційних доходів з 3774,5 тис. грн. у 2020 р. до 21897,0 тис. грн. або у 5,5 разів у 2022 р. Збільшилися також інші доходи майже у 26 разів.

Аналіз структури і динаміки витрат і відрахувань надає можливості виявити фактори, які чинять вплив на фінансовий результат діяльності підприємства. Проаналізуємо динаміку і структуру витрат підприємства в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

**Динаміка та структура витрат і відрахувань
XXX за 2020 - 2022 рр.**

Види витрат і відрахувань	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2020 р. до 2022 р.	
	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн.	у % до під- сумку	суми, тис. грн	у %
1. Собівартість наданих послуг	7831,6	69,0	4658,1	23,6	4843,0	18,5	-2988,6	61,8
2. Інші операційні витрати	3512,9	31,0	14991,0	76,0	21279,3	81,4	17766,4	У 6 р
3. Інші витрати	-	-	80,3	0,4	10,1	0,1	-70,2	х
Усього витрат	11344,5	100,0	19729,4	100,0	26132,4	100,0	14787,9	2,3 р

Аналізуючи дані таблиці можна зробити висновок про збільшення рівня витрат на 14787,9 тис. грн. у 2022 р. в порівнянні з 2020 р. Збільшення відбулося у 2,3 рази за рахунок зростання інших операційних витрат у 6 разів. В свою чергу собівартість наданих послуг у звітному році суттєво знизилася – на 2988,6 тис. грн. або на 38,2 %. Крім того, за досліджуваний

період у підприємства з'явилися інші витрати, найвищий рівень яких спостерігається у 2021 р., але у звітному році витрати зменшилися на 70,2 тис. грн. В цілому можна констатувати значне зменшення рівня собівартості наданих послуг на тлі зростання інших операційних витрат, які потребують аналітичного вивчення з метою їх оптимізації.

Проведемо аналіз факторів формування фінансових результатів XXX на підставі даних ф. м- 2 «Звіт про фінансові результати» у табл. 2.8.

Таблиця 2.8.

**Формування, структура та динаміка фінансових результатів
XXX за 2020 – 2022 рр.**

Показники	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхи- лення 2022 р у % до 2020 р.
	сума, тис. грн	питом а вага, %	сума, тис. грн	пито ма вага, %	сума, тис.грн	питома вага, %	
Доходи операційної діяльності, в тому числі:	11704,8	100,0	20819,5	100,0	28716,2	100,0	У 2,5 р
а) чистий дохід від реалізації послуг)	7930,3	67,6	5707,6	27,4	6819,2	23,7	86,0
б) дохід від іншої операційної діяльності	3774,5	32,4	15111,9	72,6	21897,0	76,3	У 5,8 р
Інші доходи	4,4	х	44,8	х	113,9	х	У 26 р
Операційні витрати, у тому числі:	11344,5	100,0	19649,1	100,0	26122,3	100,0	У 2,3 р
а) собівартість реалізованих послуг	7831,6	69,0	4658,1	23,4	4843,0	18,5	61,8
б) інші операційні витрати	3512,9	31,0	14991,0	76,6	21279,3	81,5	У 6 р
Інші витрати	-	-	80,3	х	10,1	х	х
Фінансовий результат від операційної діяльності	360,3	х	1260,4	х	2593,9	х	У 7,2 р
Чистий фінансовий результат	364,7	х	1134,9	х	2697,7	х	У 7,4 р
У % до чистого доходу від реалізації	х	4,6	х	19,9	х	39,6	х

За досліджуваний період підприємство отримало прибуток. Позитивним є тенденція щорічного зростання чистого прибутку. У 2022 р. сума прибутку від операційної діяльності була у 7,2 рази більшою ніж у 2020

р., а сума чистого прибутку зросла у 7,4 разів. В цілому можна зробити висновок про те, що ХХХ є платоспроможним та ліквідним підприємством, яке отримує прибуток і може своєчасно погасити свої зобов'язання.

Ведення бухгалтерського обліку на ХХХ покладено на бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером. Штат бухгалтерії складається з трьох осіб – головного бухгалтера, бухгалтера 1 категорії та бухгалтера. З метою забезпечення єдиної облікової політики і надання достовірної інформації у фінансовій звітності на підприємстві затверджено Наказ № 1п 20 від 14.01.2022 р. «Про затвердження Положення про бухгалтерську службу». (Додаток Б)

Відповідно до зазначеного Наказу бухгалтерська служба підпорядковується безпосередньо директору підприємства і здійснює облікові процедури згідно норм діючого законодавства. Бухгалтерський облік здійснюється за журнально – ордерною формою обліку із застосуванням спеціалізованого програмного забезпечення IS-pro.

Бухгалтерська служба ХХХ здійснює ведення бухгалтерського обліку діяльності з врахуванням його специфіки та відображає повну та достовірну інформацію у первинних та зведених бухгалтерських документах. Форма оплати праці – погодинна, яка здійснюється на підставі застосування погодинних тарифних ставок і посадових окладів згідно Єдиної тарифної сітки.

Від підрозділів підприємства бухгалтерська служба отримує накази, Табелі обліку робочого часу, графіки відпусток та інші кадрові документи для нарахування заробітної плати, відпускних, допомоги з тимчасової непрацездатності та інших виплат працівникам. Неточності в Табелі обліку робочого часу виправляються шляхом подання уточнюючих табелів за минулий місяць. Завдання, які виконує бухгалтерська служба ХХХ наведені на рис. 2.1.

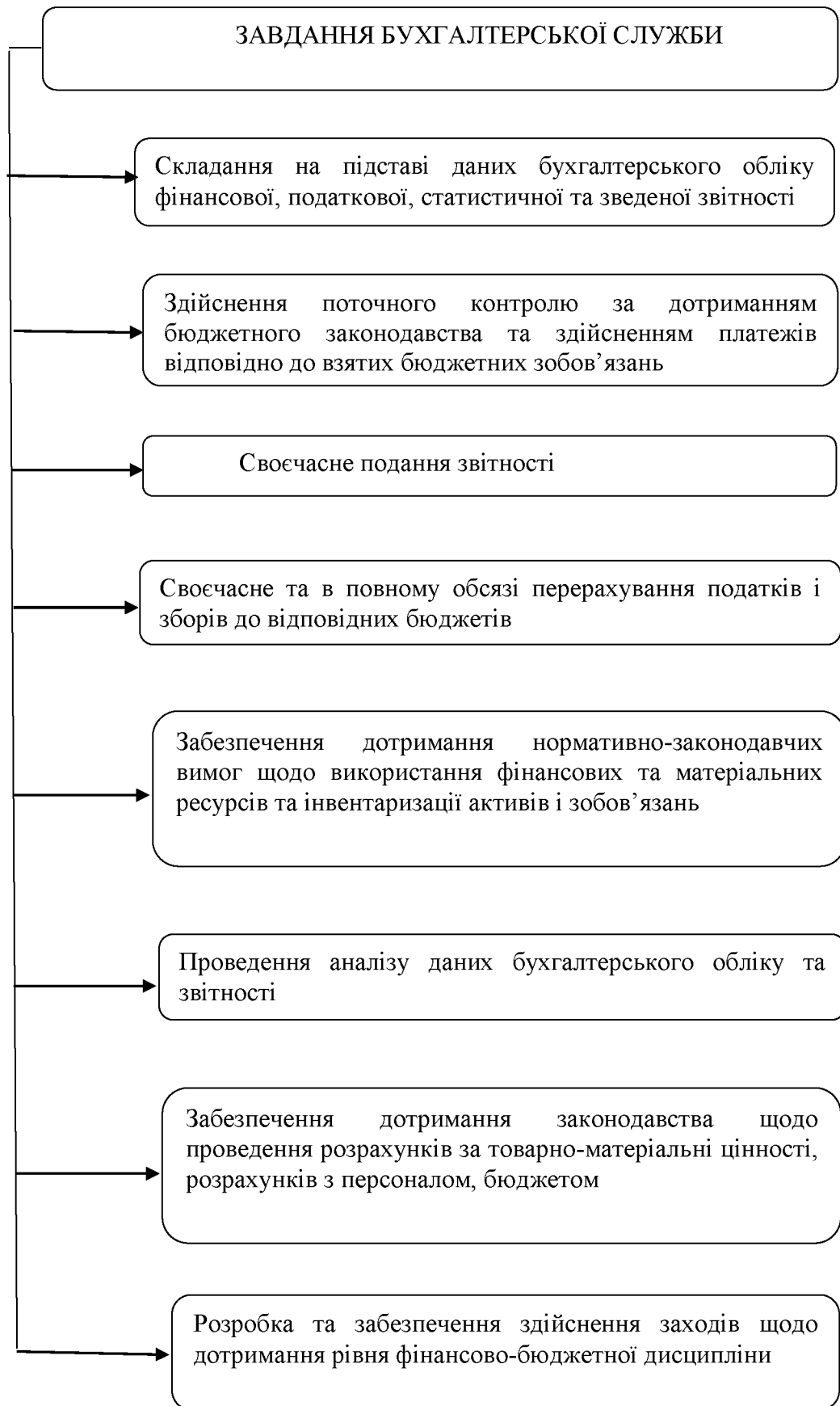


Рис. 2.1. Завдання бухгалтерської служби ХХХ

З метою своєчасного та повного ведення бухгалтерського обліку і відображення інформації про діяльність підприємства у фінансовій звітності на ХХХ затверджено Наказ «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства» № 1п. 4 від 12.01.2020 р. (Додаток В) Зазначений наказ регламентує організацію бухгалтерського обліку на підприємстві та його облікову політику, затверджує перелік посадових осіб, які наділяються правом першого видачі дозволу на проведення господарських операцій та підписання документів в особі директора, заступника директора, головного бухгалтера та бухгалтера.

Наказ містить затверджений перелік осіб, які наділені правом отримувати та видавати матеріальні цінності, регламентує форми первинних документів, які використовуються для фіксації здійснених господарських операцій, методичні підходи до відображення в обліку його об'єктів. Додатком до Наказу є робочий план рахунків. З наказом ознайомлені представники облікової служби підприємства та його матеріально-відповідальні особи.

2.2. Облік розрахунків з оплати праці та відображення інформації у звітності

Облік розрахунків з оплати праці розпочинається з прийняття працівника на роботу. При цьому громадянин подає заяву про прийняття на роботу і в разі відповідності його освіти та професійної кваліфікації займаній посаді, директор підписує Наказ про прийняття на роботу. При цьому відбувається підписання трудового договору. Трудовий договір може бути укладений в письмовій або в усній формі. Якщо трудовий договір укладено в усній формі, то його підтверджує заява працівника та Наказ про прийняття на роботу.

Дані про трудову діяльність працівника фіксуються у трудовій книжці.

При прийому працівника на роботу роботодавець обов'язково заносить до трудової книжки дату та номер наказу про прийняття на роботу, посаду та інші дані, які стосуються трудових відносин. Трудова книжка може мати паперову форму або електронну. У зв'язку із воєнним станом паперові трудові книжки після проведення в них відповідних записів повертаються працівнику для зберігання.

Згідно Кодексу законів про працю України ч. 3 ст. 24 до початку роботи працівником роботодавець зобов'язаний подати до Державної податкової служби України Повідомлення про прийняття працівника на роботу/ укладання гіг-контракту. Якщо своєчасно не подано Повідомлення, то вважається, що на підприємстві працює неоформлений працівник і на таке підприємство може бути накладений штраф у розмірі 67000 грн.

Будь які питання, пов'язані з переміщенням працівника за посадами та робочими місцями, надання відпустки, нарахування премій, доплат, тощо, оформляється наказами по підприємству. Один примірник наказів зберігає кадрова служба, інший примірник надходить в бухгалтерію. Працівник повинен в обов'язковому порядку бути ознайомлений із змістом наказу під особистий підпис.

На ХХХ затверджена погодинна форма оплати праці згідно погодинних тарифних ставок і посадових окладів відповідно до Єдиної тарифної сітки. Кількість відпрацьованого часу за місяць фіксується у Табелі обліку використання робочого часу. За кожний робочий день в таблиці вказують фактичну кількість відпрацьованих годин, дати відпусток, перебування у відрядженні, тимчасової непрацездатності, вихідні і святкові дні, тощо. По кожному підрозділу підприємства таблиць складає уповноважена посадова особа – секретар, старша медична сестра. Підписує Табелі керівник структурного підрозділу.

Узагальнення інформації про розрахунки з оплати праці здійснюється на балансовому пасивному синтетичному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». По кредиту відображаються суми нарахованої

заробітної плати, доплат та премій, допомоги з тимчасової непрацездатності та інших виплат персоналу, по дебету – погашення заборгованості перед працівниками та утримання, що здійснюються відповідно до діючого законодавства.

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має такі субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами».

На субрахунку 661 відбувається узагальнення інформації про стан розрахунків з персоналом за заробітною платою та іншими видами зарплатних виплат. Субрахунок 662 використовують у випадках, коли працівник своєчасно не отримав заробітні плати і її депонували. Слід зазначити, що на ХХХ всі розрахунки з оплати праці автоматизовані і відбуваються в безготівковій формі, тому зазначений субрахунок не використовується. На субрахунку 663 відображаються розрахунки за іншими виплатами працівникам, які не входять до фонду оплати праці, зокрема, розрахунки за нарахуванням і виплатою допомоги з тимчасової непрацездатності.

Заробітна плата є витратами підприємства. Заробітна плата медичного та допоміжного персоналу та нарахування Єдиного соціального внеску формують собівартість наданих стоматологічних послуг. Такі нарахування на ХХХ відображаються по дебету рахунку 81 «Витрати на оплату праці» та 82 «Відрахування на соціальні заходи» з наступним закриттям зазначених рахунків на фінансовий результат.

Заробітна плата адміністративного персоналу та іншого персоналу ХХХ відображається на рахунках 9-го класу у складі адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності з наступним перенесенням їх на фінансовий результат. Схема обліку витрат на оплату праці наведена на рис. 2.2.

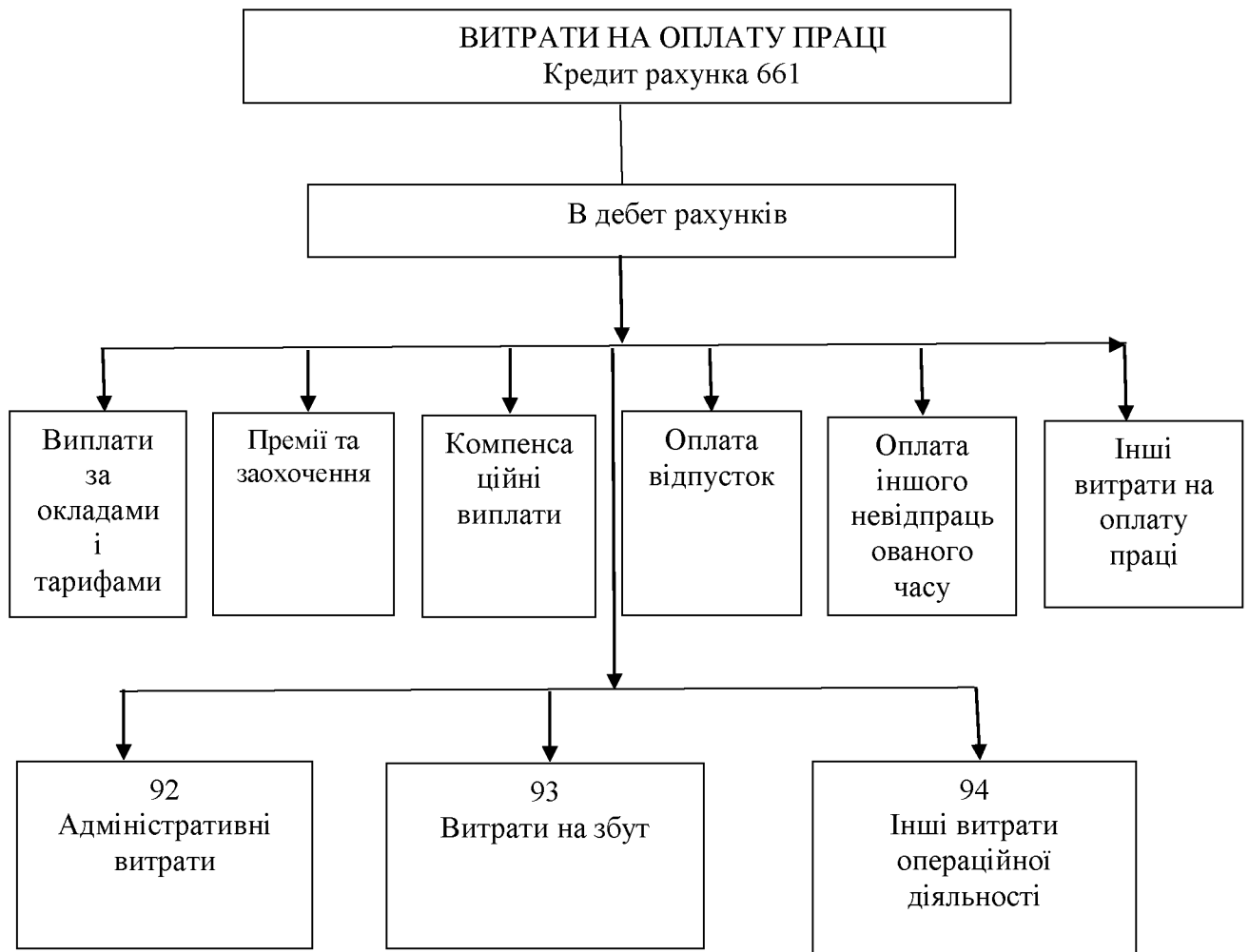


Рис. 2.2. Схема обліку витрат на оплату праці на ХХХ

Облікова політика ХХХ не передбачає створення резерву на оплату відпусток оскільки цикл діяльності установи не носить сезонного характеру.

Суми нарахованої заробітної плати, відпускних, премій, допомоги з тимчасової непрацездатності та інші нарахування персоналу оподатковуються згідно діючого законодавства Податком з доходів фізичних осіб за ставкою 18% та військовим збором за ставкою 1,5%. Крім цього, із заробітної плати в обов'язковому порядку утримуються суми, згідно рішення або постанови суду на підставі виконавчих листків. Загальний розмір обов'язкових утримань не повинен перевищувати 50%. Решта утримань проводиться на підставі письмової заяви працівника.

Типова кореспонденція рахунків з обліку заробітної плати наведена в

табл. 2.9.

Таблиця 2.9

**Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з оплати праці на
XXX**

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Нарахована заробітна плата медичному персоналу	81	661	13200,00
2	Нарахована заробітна плата адміністративному персоналу	92	661	18100,00
3	Нарахована заробітна плата допоміжному і обслуговуючому персоналу	94	661	10800,00
4	Нарахований ЄСВ на фонд оплати праці медичного персоналу 22%	82	651	2904,00
5	Нарахований ЄСВ на фонд оплати праці адміністративного персоналу 22%	92	651	3982,00
6	Нарахований ЄСВ на фонд оплати праці допоміжного і обслуговуючого персоналу 22%	94	651	2376,00
7	Утриманий ПДФО 18%	661	641	7578,00
8	Утриманий військовий збір 1,5%	661	642	631,5
9	Утримано за виконавчими листами	661	685	2500,00
10	Утримано згідно письмової заяви працівника залишок невикористаних підзвітних сум	661	372	360,00
11	Утримано згідно рішення суду або письмової заяви працівника відшкодування завданих збитків	661	375	1200,00
12	Виплачена заробітна плата готівкою або на карткові рахунки працівників	661	301, 311	29830,5

Перед тим, як здійснити виплату заробітної плати персоналу, бухгалтерська служба подає в обслуговуючий банк платіжні доручення на перерахування ЄСВ, ПДФО, Військового збору. Суми перерахувань визначаються пропорційно частки заробітної плати, що підлягає виплаті.

Згідно ЗУ «Про відпустки» громадяни України мають право на щорічну оплачувану відпустку. Право на щорічну відпустку настає після 12 місяців роботи з моменту укладання трудового договору. Мінімальна тривалість щорічної відпустки становить 24 календарних дні. ЗУ «Про відпустки» визначає категорії працівників, щорічна відпустка яких становить більше 24

календарних днів залежно від умов і складності праці.

При нарахуванні відпускних слід керуватися Порядком № 100 зі змінами і доповненнями. Для розрахунку середньої заробітної плати загальну суму доходу за 12 попередніх місяців ділять на календарну тривалість року за мінусом загальнодержавних святкових та неробочих днів. На період воєнного стану в Україні відпочинок у ці дні призупинено.

Визначену таким чином середньоденну заробітну плату множать на календарну тривалість відпустки. З суми відпускних проводяться всі необхідні утримання та нараховується ЄСВ. Відпускні виплачуються не пізніше ніж за три дні до початку відпустки або у найближчий термін виплати заробітної плати, встановлений на конкретному підприємстві.

За період тимчасової непрацездатності громадяни мають право на отримання відповідної допомоги з тимчасової непрацездатності за кожен день хвороби. Перші п'ять днів непрацездатності сплачуються за рахунок коштів роботодавця, решта – коштами державних соціальних фондів. Нарахування допомоги здійснюється згідно електронного листка тимчасової непрацездатності (лікарняного листка), виданого лікувальною установою.

Для нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності слід керуватися Порядком № 1266 зі змінами і доповненнями. Для визначення середньоденної заробітної плати необхідно суму доходу працівника за 12 попередніх місяців розділити на календарну тривалість року. Допомога нараховується за календарну тривалість непрацездатності.

Розмір допомоги залежить від тривалості страхового стажу працівника. До 3-х років – 50% середньої заробітної плати; від 3-х до 5-ти років – 60%; від 5-ти до 8-ми років – 70%, більше 8 років – 100%. В окремих випадках допомога з тимчасової непрацездатності передбачена в розмірі 100% незалежно від тривалості страхового стажу – допомога по вагітності і пологам або допомога категоріям осіб, що мають право на пільги відповідно до діючого законодавства.

Нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності здійснює

роботодавець. Після цього роботодавець подає у Пенсійний фонд України Заяву-розрахунок на підставі якої ПФУ здійснює перевірку нарахування і перераховує на спеціальний рахунок суму допомоги.

Кореспонденція рахунків з обліку відпускних і лікарняних наведена в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

**Кореспонденція рахунків з обліку нарахування відпускних та
допомоги з тимчасової непрацездатності на ХХХ**

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Нараховані відпускні персоналу підприємства	81, 92, 93, 94	661	23200,00
2	Нарахований ЄСВ	81,82, 92, 93, 94	651	5104,00
3	Утриманий ПДФО 18%	661	641	417,6
4	Утриманий військовий збір 1,5%	661	642	348,00
5	Проведено відрахування до резерву на оплату відпусток	81, 92, 93, 94	47	25000,00
6	Нараховані відпускні за рахунок створеного резерву на оплату відпусток	47	661	25000,00
7	Нарахована допомога за перші 5 днів непрацездатності	949	663	3200,00
8	Нарахована допомога за решту днів непрацездатності	378	663	5100,00
9	Нараховано ЄСВ 22%	949	651	1826,00
10	Утримано ПДФО 18%	663	641	1246,68
11	Утримано військовий збір	663	642	125,5
12	Зараховано на спеціальний рахунок сума допомоги від державного цільового фонду (ПФУ)	313	378	5100
13	Сплачено ПДФО з суми лікарняних за рахунок ПФУ	641	313	918,00
14	Сплачено Військовий збір з суми лікарняних за рахунок ПФУ	642	313	76,5
15	Виплачена допомога за рахунок ПФУ	663	313	4105,5
16	Виплачена допомога за рахунок власних коштів	663	311	2576,00

Узагальнення інформації щодо розрахунків за заробітною платою здійснюється у Журналі-ордері № 5. Регістром аналітичного обліку є Розрахунково-платіжна відомість в якій по кожному працівнику за кожний

відпрацьований місяць відображаються суми нарахованої заробітної плати, інших нарахувань, суми утримань і суму, яка належить до видачі. При автоматизованій обробці даних кожному працівнику видається щомісячно виписка з його особового рахунку.

Інформація про залишок заборгованості з оплати праці перед персоналом у відображається у ХХХ у ф. № 1-м «Баланс» у третьому розділі пасиву по статті 1630 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці» на початок і кінець звітного періоду. Враховуючи те, що досліджуване підприємство складає спрощену фінансову звітність, то ф. № 1-м є єдиною формою фінансової звітності, в якій міститься інформація про розрахунки з оплати праці.

Крім фінансової ХХХ складає форму державного статистичного спостереження № 1-ПВ «Звіт з праці». Зазначена звітність подається до органів державної статистики щомісячно. Звіт з праці містить інформацію про кількість штатних працівників за звітний квартал, витрати робочого часу, склад фонду оплати праці штатних працівників, кількість і фонд оплати праці окремих категорій працівників та іншу інформацію. Звіт складається з 6 розділів і підписується директором підприємства.

Щоквартально ХХХ подає Об'єднану звітність з ПДФО та ЄСВ з розбивкою даних за кожний місяць звітного кварталу. Податковий розрахунок складається з трьох розділів і шести додатків.

У першому розділі відображають суми нарахованих доходів і ЄСВ за кожний місяць кварталу, у другому – суми нарахованих доходів військовослужбовців та поліцейських, а також суми допомоги по вагітності і пологам та суми нарахованого ЄСВ, у третьому розділі – суми нарахованих доходів та ЄСВ патронатних батьків та вихователів.

Інформація про суми утриманого ПДФО та військового збору містяться у Додатку 4ДФ. В ньому по кожному працівнику вказують суму нарахованого доходу і суми утриманих ПДФО та ВЗ.

2.3. Податкові аспекти обліку розрахунків з оплати праці

Відповідно по ПКУ громадяни України є платниками Податку з доходів фізичних осіб та військового збору. Ставка ПДФО визначена ст. 167 ПКУ і становить для більшості громадян 18 %.

Крім того, ПКУ передбачає доходи громадян, які оподатковуються за іншими ставками, зокрема нараховані дивіденди по акціям оподатковуються за ставкою 5 або 9 %, дохід від продажу нерухомості – за ставкою 5 %, дохід, отриманий у вигляді спадщини – за ставкою 0 %, 5 % або 18 %.

ПКУ передбачає надання окремим категоріям громадян, які мають низькі доходи, податкову соціальну пільгу. Податкова соціальна пільга – це сума, на яку громадянин може зменшити розмір свого доходу у вигляді заробітної плати від одного роботодавця при утриманні з нього ПДФО.

Розмір податкової соціальної пільги (ПСП) визначений ПКУ. Вона встановлюється до суми доходу, визначеного як розмір прожиткового мінімуму для працездатних громадян станом на 1 січня звітного року, помноженого на коефіцієнт 1,4 і заокругленого до найближчих 10 грн. Розмір прожиткового мінімуму визначається щорічно Законом України «Про державний бюджет».

Прожитковий мінімум для працездатної особи на 1 січня 2023 р. згідно ЗУ «Про державний бюджет» встановлено в сумі 2684 грн. Відповідно, ПСП застосовується до суми заробітної плати, яка не перевищує $2684 \times 1,4 = 3760$ грн.

Базовий розмір ПСП становить 50 % суми прожиткового мінімуму. На 2023 рік сума ПСП становить 1342 грн. Враховуючи, що на 1 січня 2023 р. розмір мінімальної заробітної плати, нижче якого громадянин, що працював повний робочий місяць, не може отримувати заробітну плату, ПСП найчастіше за все надається тим працівникам, які працювали не повний робочий місяць і заробітна плата яких менша 3760 грн.

ПКУ передбачає декілька видів ПСП: звичайну 100 % та підвищену 150

% та 200 %. Працівники, які мають двох або більше дітей мають право на підвищений розмір ПСП,

ПСП розраховується на кожну дитину віком до 18 років. При цьому спочатку перевіряють, чи може бути надана ПСП, враховуючи рівень доходів. Для цього граничний розмір доходу, що дає право на ПСП множать на кількість дітей. Після цього порівнюють суму нарахованої заробітної плати з визначеним показником.

Наприклад, посадовий оклад медичної сестри становить 11000,00 грн. Вона подала заяву на застосування ПСП та свідоцтва про народження трьох дітей 2010, 2013 та 2018 років народження. Перевіряємо дохід: $3760 \times 3 = 11280,00$. Проводимо утримання ПДФО із застосуванням ПСП: $1342 \times 3 = 4026$. Ця сума і є податковою соціальною пільгою, яка надається працівниці. Утримання ПДФО: $(11000 - 4026) \times 18\% = 1255,32$.

Категорії осіб, які мають право скористатися підвищеною ПСП (150 та 200 %) визначено Податковим кодексом України.

Особи, які мають право на ПСП повинні надати в бухгалтерію заяву та документи, що підтверджують право на застосування ПСП. Автоматично ПСП застосовується тільки до заробітної плати, яка не перевищує встановлену граничну суму.

З 2014 року в Україні запроваджено Військовий збір, який сплачується із заробітної плати громадян. Ставка збору становить 1,5 %. Військовий збір утримується з суми нарахованої заробітної плати та інших доходів громадян. Дані про суми утриманого військового збору відображаються у Додатку 4ДФ.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

3.1. Мета, завдання та нормативно-інформаційне забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці

Аудит розрахунків з оплати праці покликаний виявити можливі помилки в проведенні розрахунків з працівниками з питань нарахування і виплати заробітної плати, її оподаткування, здійснення розрахунків з бюджетом і запобігти їх виникненню в подальшому. Враховуючи особливу соціальну функцію розрахунків з оплати праці, контроль за здійсненням розрахунків є надзвичайно важливим як для персоналу підприємства, так і для державного бюджету.

Отже, метою проведення аудиту обліку розрахунків з оплати праці є отримання незалежної думки аудитора про достовірність, законність та правильність відображення в обліку та звітності сум нарахованої заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних нарахувань, допомоги з тимчасової непрацездатності та їх оподаткування. Завдання аудиту розрахунків з оплати праці схематично зображені на рис. 3.1.

Під час проведення аудиторського дослідження незалежний аудитор має впевнитися, що операції з нарахування заробітної плати мають законне підґрунтя і не суперечать діючому законодавству.

Аудитор має перевірити правильність складання первинних документів та їх достовірність, а також впевнитись, що податкова соціальна пільга застосована до окремих категорій працівників обґрунтовано і має документальне підтвердження. Крім того, аудитор досліджує дотримання норм законодавства при виплаті заробітної плати, нарахування премій та надбавок, факти затримки виплати заробітної плати.



Рис. 3.1. Завдання аудиту розрахунків з оплати праці

Аудит розрахунків з оплати праці спирається на низку нормативних документів, які з одного боку регламентують методику обліку, а з іншого – основні методичні прийоми проведення незалежного аудиту. Нормативні документи можна умовно поділити на три групи – аудиторські нормативні документи міжнародного рівня, національні аудиторські нормативні документи та нормативні документи, що регламентують методику обліку.

Схема нормативного регулювання аудиту розрахунків з оплати праці зображена на рис. 3.2.

Незалежний аудит в Україні в першу чергу керується міжнародними стандартами якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг для забезпечення неупередженого висновку щодо достовірності облікових даних певного підприємства-замовника. Входячи в європейську спільноту Україна має дотримуватись міжнародних правил і звичаїв. При цьому аудит дотримується міжнародного Кодексу етики професійних бухгалтерів, дія якого розповсюджується не лише на незалежних аудиторів, а й на професійних бухгалтерів. Під час безпосередньо аудиторського дослідження і при підготовці звіту та висновку аудитори керуються міжнародними стандартами аудиту.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258 від 21.12.2017 р. визначає мету та завдання аудиту, права і обов'язки незалежного аудитора, надає перелік тих суб'єктів господарювання, які в обов'язковому порядку мають оприлюднювати результати аудиторського дослідження своєї господарської діяльності.

Незалежний аудитор не тільки фахівець, який проводить перевірку, а й фахівець з обліку. Тому під час проведення аудиту слід керуватися нормативними документами, які визначають методологію обліку і регулюють методику його ведення. При проведенні аудиту розрахунків з оплати праці слід спиратися на План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцію по його застосуванню, НПСБО 26 «Виплати працівникам».

Крім того, необхідно керуватися інструкціями та наказами, затвердженими Міністерством фінансів України, Податковим кодексом України та іншими нормативно-правовими документами, які детально перелічені і охарактеризовані у розділі 1 кваліфікаційної роботи.

Джерелами інформації для аудиту розрахунків з оплати праці виступають Наказ про облікову політику підприємства, Накази про прийняття на роботу, інші кадрові накази.

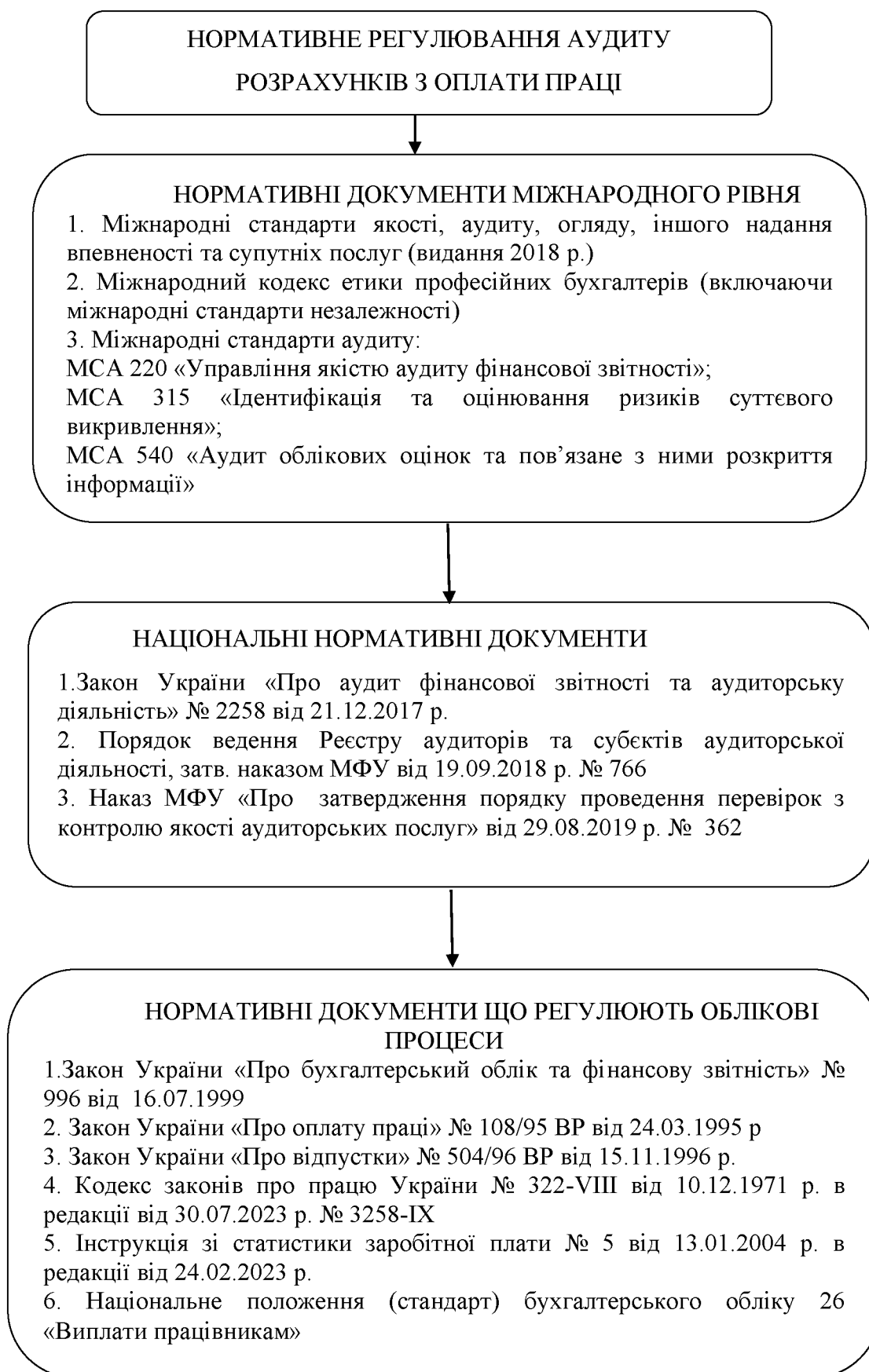


Рис. 3.2. Нормативне регулювання аудиту розрахунків з оплати праці

До бухгалтерських джерел інформації відносять Табелі обліку використання робочого часу, реєстри синтетичного та аналітичного обліку по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», інші бухгалтерські документи та облікові реєстри.

3.2. Методика та техніка проведення аудиту розрахунків з оплати праці

Досліджуване комунальне підприємство не є суб'єктом обов'язкового аудиту, оскільки не підпадає під критерії, визначені ч. 3 ст. 14 ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», але враховуючи той факт, що засновником ХХХ виступає міська Рада м. Полтави, то саме Рада може прийняти рішення про проведення аудиту. Саме засновник буде обирати виконавця аудиту та об'єкт аудиторського дослідження. Після обрання міською Радою виконавця, з ним укладається договір на проведення аудиту.

Після укладання договору і визначення об'єкту аудиту, надавач аудиторської послуги розробляє програму і план проведення аудиту, з якими знайомить керівника підприємства, головного бухгалтера і працівників облікової служби. (Дод. Г,Д)

На етапі саме аудиту відбувається дослідження облікової політики, дотримання методики бухгалтерського обліку, аудитор знайомиться із кадровими документами, опрацьовує Накази, первинні документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з оплати праці.

На заключному етапі проводиться узагальнення отриманої інформації, формується професійне судження, надаються рекомендації та формуються звітні документи аудитора, які містять узагальнюючу інформацію щодо підсумків перевірки.

На початковому етапі аудиторського дослідження фахівець оцінює

систему внутрішнього контролю підприємства. Аудитор з'ясовує, чи має обліковий персонал відповідну освіту та фахові навички, чи відповідають працівники займаній посаді. Аудитор має впевнитись, що обліковий персонал ознайомлений із посадовими інструкціями і чітко розуміє свої функціональні обов'язки. Для аналізу стану внутрішнього контролю на підприємстві розробляється спеціальний запитальник (Дод. Е).

Особливу увагу аудитор звертає на побудову документообігу на підприємстві, з'ясовує чи запроваджено на підприємстві електронний документообіг чи первинні документи складаються на паперових носіях і яким чином організовано зберігання бухгалтерських документів в архіві. При цьому перевіряється, чи дотримуються встановлених термінів зберігання кадрових і зарплатних документів.

Під час проведення аудиторського дослідження обліку розрахунків з оплати праці необхідно провести наступні дії:

1. Проаналізувати особові справи працівників підприємства і перевірити наявність в них інформації про дати прийняття на роботу, підстави для додаткових нарахувань, форму оплати праці, посадові оклади.

2. Перевірити чи відповідають дані аналітичного обліку даним синтетичного обліку. Для цього перевіряються суми, відображені в Розрахунково-платіжних відомостях, журналі-ордері та в Головній книзі.

3. Дослідити правильність складання первинних документів з обліку відпрацьованого часу.

4. Перевірити правильність операцій з оподаткування заробітної плати, проведення інших утримань.

5. Перевірити, чи своєчасно і в установлені терміни відбувається виплата заробітної плати, чи не допускають на підприємстві необґрунтованої заборгованості по виплаті заробітної плати.

6. Перевірити, чи немає на підприємстві неоформлених працівників або чи не працюють замість одних осіб, які оформлені, інші особи.

Послідовність проведення аудиту розрахунків з оплати праці

схематично зображений на рис. 3.3.

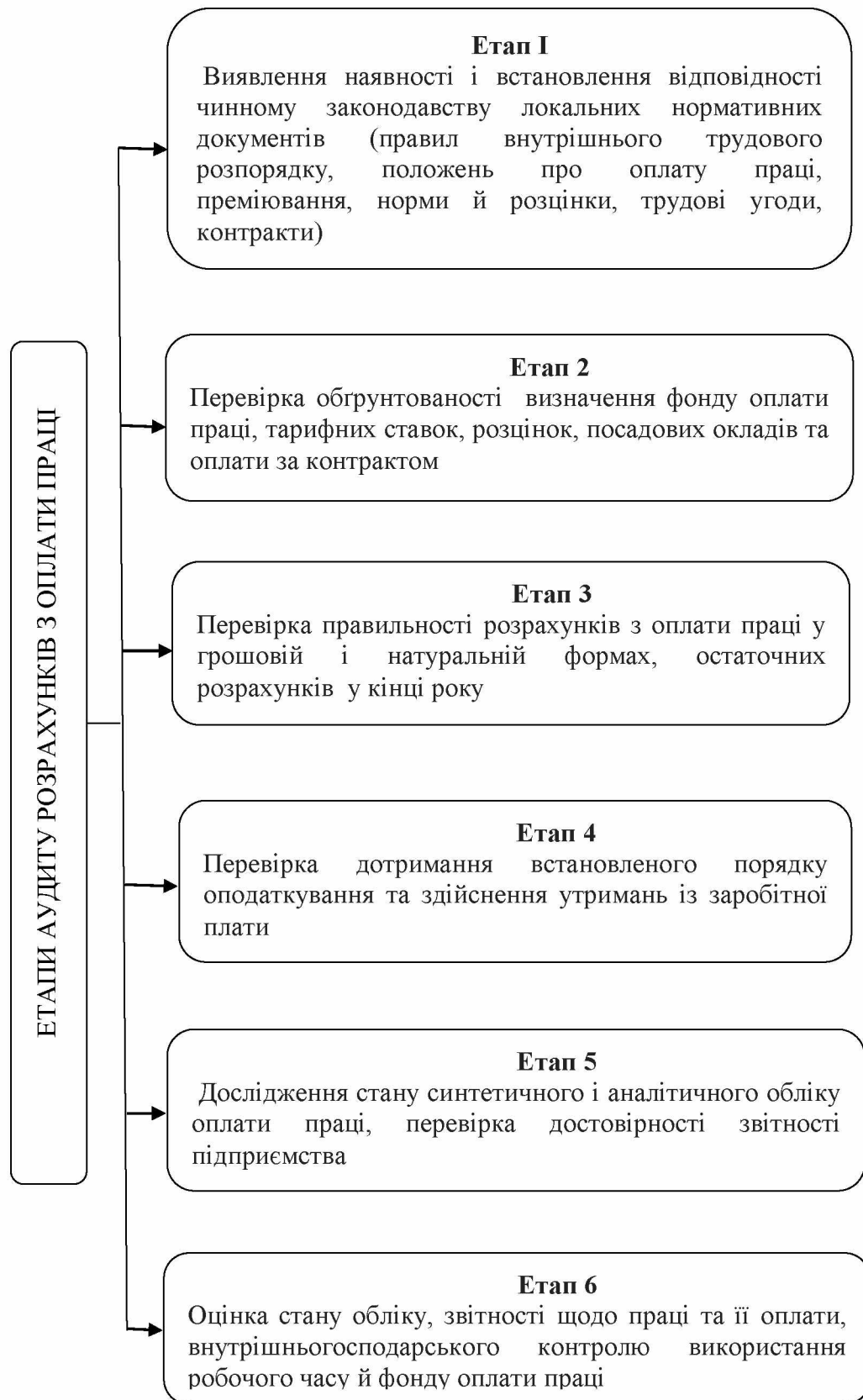


Рис. 3.3. Етапи аудиту розрахунків з оплати праці

Облік розрахунків з оплати праці вважається найскладнішою ділянкою облікової роботи, тому важливо провести ретельну перевірку розрахунків з метою виявлення навмисних і ненавмисних помилок і завчасно їх виправити.

Приклад 1. Під час аудиту було виявлено, що у січні 2023 р. молодшій медичній сестрі Гаркавенко О. П. була надана податкова соціальна пільга на двох неповнолітніх дітей (заява про застосування ПСП і копії свідоцтва про народження додані). За зазначений період Гаркавенко О. П. нарахована заробітна плата в сумі 7000 грн. і премія в сумі 1000 грн. Сума ПДФО, утримана з доходу працівниці становила 956,88 грн.

Контрольним розрахунком аудитора встановлено, що загальна сума доходу, нарахована у січні 2023 р. становить 8000 грн. Сума доходу, яка дає право на застосування ПСП на двох неповнолітніх дітей становить $3760 \times 2 = 7520$. В даному випадку сума нарахувань більша ніж гранична сума доходу, тому ПСП застосована неправомірно.

Аудитор порекомендував провести донарахування ПДФО $8000 \times 18\% = 1440$ грн. Сума донарахування становить 483,12 грн. Аудитор пояснив, що в разі виявлення цього порушення податковими органами на податкового агента (підприємство) накладається штраф в розмірі 10% суми, що підлягає перерахуванню до бюджету відповідно до ст. 125-1 ПКУ.

Крім того при поданні податкової звітності з недостовірною інформацією відповідно до п. 119.1 ПКУ накладається штраф в сумі 1020 грн. якщо таке порушення відбулося вперше.

В разі виправлення помилки і проведення відповідних донарахувань в присутності аудитора штрафні санкції не застосовуються.

Приклад 2. При перевірці методики обліку розрахунків з оплати праці було виявлено, що у квітні 2023 р. старшій медичній сестрі нараховано посадовий оклад в сумі 11000 грн. При цьому в обліку було проведено запис Дебет 92 Кредит 661.

Досліджуючи штатний розпис, аудитор з'ясував, що посада старшої медичної сестри відноситься до категорії медичного і допоміжного

персоналу, а не до адміністративного персоналу. Відповідно, відбулося порушення методики формування витрат за економічними елементами. Така помилка може спотворити інформацію про рівень адміністративних витрат.

Аудитор запропонував методом «червоне сторно» виправити помилковий бухгалтерський запис і здійснити вірний – Дебет 81 Кредит 661. Приклади робочих документів аудитора наведені в додатку Ж.

3.3. Узагальнення результатів аудиторського дослідження

Завершальним етапом аудиторського дослідження є формування професійної думки аудитора щодо відповідності фінансової звітності досліджуваного підприємства діючому законодавству, відповідності інформації, відображеної у фінансовій звітності даним бухгалтерського обліку, правомірності застосування положень облікової політики.

В разі проведення аудиту обліку розрахунків з оплати праці в своєму підсумковому документі аудитор зазначає чи відповідає облік розрахунків діючим НПСБО та нормативним документам і чи немає порушень в проведенні розрахунків з персоналом та державним бюджетом. При цьому аудитор керується МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

Документами, які містять підсумкове узагальнення результатів проведеного аудиту і в яких висловлюється професійна думка аудитора є аудиторський висновок та звіт аудитора. Ці документи надаються замовнику аудиту для ретельного вивчення і проведення в разі необхідності коригувальних записів в системі бухгалтерського обліку.

Офіційним документом, який при необхідності може бути опублікованим на загал, є аудиторський висновок. В ньому аудитор висловлює професійну думку, яка базується на результатах здійсненого аудиторського дослідження, щодо організації бухгалтерського обліку на

досліджуваному підприємстві, відповідності застосованих методик ведення обліку діючим інструкціям і нормам законодавства, правильності і об'єктивності даних, узагальнених у фінансовій звітності.

Відповідно до МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» аудиторський висновок має уніфіковану форму і містить розділи, схематично зображені на рис. 3. 4.

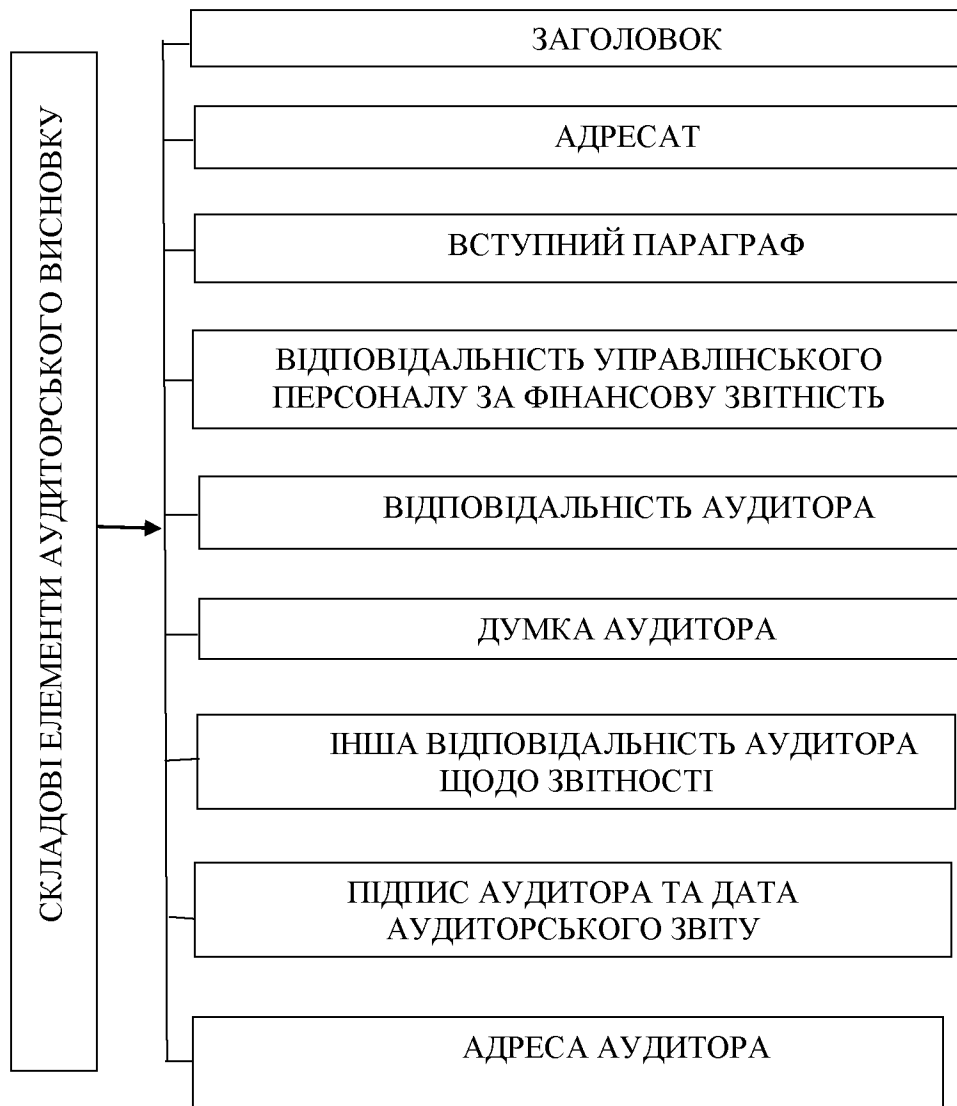


Рис. 3.4 Складові елементи аудиторського висновку

Думка незалежного аудитора може бути не модифікованою або модифікованою. Не модифікована думка аудитора позитивна, тобто проведене дослідження надає фахівцю всі підстави вважати дані фінансової

звітності дослідженого підприємства правдивими і такими, що повністю відповідають даним бухгалтерського обліку.

Модифікована думка висловлюється в тому випадку, коли аудитор виявляє окремі помилки та відхилення від затверджених методик або не отримує достатньої інформації для того, щоб сформувати професійну думку. Модифікована думка може бути умовно – позитивною, негативною або аудитор взагалі відмовляється від висловлення професійної думки.

На замовлення адміністрації підприємства-замовника аудиторської послуги аудитор може скласти звіт, в якому відобразить ті об'єкти, дослідження яких було окремо замовлено. Наприклад, у своєму звіті аудитор вказує виявлені помилки і неточності в обліку, надає їх критичну оцінку, пояснює вплив виявлених помилок на формування фінансового результату та статті фінансової звітності. При цьому аудитор розраховує штрафні санкції. Які можуть бути накладені на замовника послуги в разі виявлення таких помилок податковими органами, надає рекомендації по виправленню помилок найбільш прийнятним способом.

Якщо виявлені помилки були виправлені безпосередньо під час проведення аудиту, у звіті аудитор зазначає про цей факт і при необхідності облікова служба підприємства – замовника вносить виправлення у фінансову звітність шляхом вилучення помилкових форм і заміну їх виправленими. Приклад підсумкових документів аудиту наведені в додатку К.

ВИСНОВКИ

Проведені в кваліфікаційній роботі дослідження дають підстави зробити наступні висновки:

1. Заробітна плата є основним джерелом доходів громадян, тому тема обліку розрахунків з оплати праці не втрачає своєї актуальності.

2. В наукових працях та законодавчих документах досить часто ототожнюються поняття «оплата праці», «заробітна плата», «виплати працівникам». При виконанні кваліфікаційної роботи було опрацьовано низку наукових джерел та нормативних актів з досліджуваного питання і сформульоване власне трактування терміну «оплата праці» - це система взаємовідносин між державою, роботодавцем і найманим працівником з питань організації системи і форм розрахунків за виконані працівником роботи або професійні функції відповідно до його кваліфікації, відпрацьованого часу або обсягів виконаних робіт.

3. Аналіз майнового стану досліджуваного підприємства показав, що на кінець 2022 р. вартість майна підприємства збільшилася на 3888,8 тис. грн. або 2 2 рази в порівнянні з 2020 р. Зростання вартості майна відбулося в першу чергу за рахунок збільшення оборотних активів. Так, на кінець 2022 р. оборотні активи у порівнянні з 2020 р. збільшилися у 3 рази. При цьому грошові кошти та їх еквіваленти збільшились у 7,6 разів, вартість запасів зросла на 62,8 %. За досліджуваний період спостерігається суттєве зменшення іншої поточної дебіторської заборгованості на 78,4 % або на 26,2 тис. грн. Необоротні активи представлені основними засобами. На кінець 2022 р. їх вартість також збільшилася на 808,8 тис. грн. або на 35,4 %.

4. Проведений аналіз показників фінансової звітності свідчить про зростання власного капіталу дослідженого підприємства майже у 2 рази у 2022 р. порівняно з 2020 р. Це відбулося за рахунок одержання прибутку. У 2021 та 2022 рр. досліджуване підприємство було прибутковим відносно

2020 р. Внаслідок виходу підприємства в прибуток у нього змінилась структура власного капіталу. Так, на статутний капітал у 2020 р. припадало 100 %, а у 2022 р. – вже тільки 49,6 %, оскільки прибуток у структурі становив 49,3 %.

5. У структурі кредиторської заборгованості найбільшу питому вагу складає поточна заборгованість з оплати праці 80,5 % у 2020 р. та 80,8 % у 2021 р. На кінець 2022 року підприємство не мало кредиторської заборгованості. Це також є позитивним явищем і означає, що розрахунки з персоналом, бюджетом та іншими кредиторами проводяться вчасно. В цілому стан розрахунків на досліджуваному підприємстві можна оцінити як позитивний.

6. За досліджуваний період підприємство отримало прибуток. Позитивним є тенденція щорічного зростання чистого прибутку. У 2022 р. сума прибутку від операційної діяльності була у 7,2 рази більшою ніж у 2020 р., а сума чистого прибутку зросла у 7,4 разів. В цілому можна зробити висновок про те, що ХХХ є платоспроможним та ліквідним підприємством, яке отримує прибуток і може своєчасно погасити свої зобов'язання.

7. Ведення бухгалтерського обліку на ХХХ покладено на бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером. Штат бухгалтерії складається з трьох осіб – головного бухгалтера, бухгалтера 1 категорії та бухгалтера. З метою забезпечення єдиної облікової політики і надання достовірної інформації у фінансовій звітності на підприємстві затверджено Наказ № 1п 20 від 14.01.2022 р. «Про затвердження Положення про бухгалтерську службу».

З метою своєчасного та повного ведення бухгалтерського обліку і відображення інформації про діяльність підприємства у фінансовій звітності на ХХХ затверджено Наказ «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства» № 1п. 4 від 12.01.2020 р.

8. На ХХХ затверджена погодинна форма оплати праці згідно погодинних тарифних ставок і посадових окладів відповідно до Єдиної

тарифної сітки. Узагальнення інформації про розрахунки з оплати праці здійснюється на балансовому пасивному синтетичному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». По кредиту відображаються суми нарахованої заробітної плати, доплат та премій, допомоги з тимчасової непрацездатності та інших виплат персоналу, по дебету – погашення заборгованості перед працівниками та утримання, що здійснюються відповідно до діючого законодавства.

9. Заробітна плата є витратами підприємства. Заробітна плата медичного та допоміжного персоналу та нарахування Єдиного соціального внеску формують собівартість наданих стоматологічних послуг. Такі нарахування на ХХХ відображаються по дебету рахунку 81 «Витрати на оплату праці» та 82 «Відрахування на соціальні заходи» з наступним закриттям зазначених рахунків на фінансовий результат.

Заробітна плата адміністративного персоналу та іншого персоналу ХХХ відображається на рахунках 9-го класу у складі адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності з наступним перенесенням їх на фінансовий результат.

10. Інформація про залишок заборгованості з оплати праці перед персоналом у відображається у ХХХ у ф. № 1-м «Баланс» у третьому розділі пасиву по статті 1630 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці» на початок і кінець звітного періоду.

Крім фінансової ХХХ складає форму державного статистичного спостереження № 1-ПВ «Звіт з праці». Зазначена звітність подається до органів державної статистики щомісячно. Крім того, щоквартально ХХХ подає Об'єднану звітність з ПДФО та ЄСВ з розбивкою даних за кожний місяць звітного кварталу. Податковий розрахунок складається з трьох розділів і шести додатків.

11. Метою проведення аудиту обліку розрахунків з оплати праці є отримання незалежної думки аудитора про достовірність, законність та правильність відображення в обліку та звітності сум нарахованої заробітної

плати, інших заохочувальних та компенсаційних нарахувань, допомоги з тимчасової непрацездатності та їх оподаткування.

12. Досліджуване підприємство не є суб'єктом обов'язкового аудиту, оскільки не підпадає під критерії, визначені ч. 3 ст. 14 ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», але враховуючи той факт, що засновником комунального підприємства виступає міська Рада м. Полтави, то саме Рада може прийняти рішення про проведення аудиту. Саме засновник буде обирати виконавця аудиту та об'єкт аудиторського дослідження. Після обрання міською Радою виконавця, з ним укладається договір на проведення аудиту.

Після укладання договору і визначення об'єкту аудиту, надавач аудиторської послуги розробляє програму і план проведення аудиту, з якими знайомить керівника підприємства, головного бухгалтера і працівників облікової служби.

13. Підсумки проведеного аудиторського дослідження узагальнюються в аудиторському висновку та у звіті аудитора.

Отже, на підставі проведених досліджень сформулюємо пропозиції щодо покращення обліку розрахунків з оплати праці:

- на загальнодержавному рівні слід переглянути Єдину тарифну сітку з метою впорядкування ставок для встановлення розміру посадових окладів з 1 по 13 тарифний розряд відповідно до рівня складності, кваліфікації та відповідальності за відповідною посадою;
- запровадити подання об'єднаної звітності щомісячно;
- передбачити систему заохочень та преміювання медичного та допоміжного персоналу залежно від особистого вкладу;
- затвердити графік щорічних відпусток і здійснювати контроль за його дотриманням;
- посилити контроль за дотриманням форми Табеля обліку використання робочого часу.

