

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ

ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІК І АУДИТУ

Кафедра обліку у виробничій сфері

КУРСОВА РОБОТА

на тему

«Облік і аудит заробітної плати та пов'язаних з нею  
розрахунків»

Студентки 1 курсу

Групи ОПДм-11

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Круподри Т. С.

Керівник \_\_ Судин Ю.А. \_\_\_\_\_

Національна шкала \_\_\_\_\_

Кількість балів: \_\_\_\_\_ оцінка: ECTS \_\_\_\_\_

Члени комісії \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Тернопіль, 2017

## **Зміст**

### **Вступ**

1. Концептуальні основи організації обліку заробітної плати
2. Методика обчислення заробітної плати при погодинній і відрядній формі оплати заробітної плати
3. Документальне оформлення доплат за відхилення від нормальних умов роботи
4. Синтетичний і аналітичний облік заробітної плати та розрахунків з робітниками по ній
5. Організація та методика аудиту розрахунків з оплати праці.

### **Висновки**

### **Список використаних джерел**

### **Розрахункова частина**

## ВСТУП

В умовах ринкової економіки підприємство позиціонує себе, як товаровиробник та первинна ланка народного господарства. На всіх підприємствах задіяна певна кількість працівників, які виконують певний обсяг робіт і отримують за це винагороду у вигляді заробітної плати. Результати роботи працівників будь-якого підприємства завжди залежали і залежатимуть від оплати праці та від зацікавленості людей в якісному виконанні поставлених завдань.

Заробітна плата, відповідно до Закону України «Про оплату праці», - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Обрана тема є актуальною, так як організація обліку та аудит розрахунків із заробітної плати та пов'язаних з нею розрахунків має важливе значення з точки зору впливу на ефективність роботи підприємства, в першу чергу – на збереження трудового колективу і підвищення ефективності роботи працівників. Вірна організація обліку і аудиту заробітної плати має державне значення. Бухгалтерський облік повинен забезпечувати: контроль за використанням виділених на заробітну плату коштів загального і спеціального фондів, контроль за раціональним використанням робочого часу, контроль за дотриманням штатного розкладу і фонду заробітної плати, своєчасне і достовірне нарахування заробітної плати, та інше.

Величина заробітної плати залежить від умов та складності виконаної роботи робітником, професійно-ділових якостей, результатів праці службовця та господарської діяльності підприємства.

До заробітної плати входить основна, додаткова заробітної плати та інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Основна заробітна плата - це винагорода працівнику за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норм часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона визначається у вигляді тарифних ставок (окладів) і

відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата - це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

До інших заохочувальних та компенсаційних виплат належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Джерелом засобів на оплату праці робітників господарських підприємств є частина доходу та інші засоби, отримані внаслідок їх господарської діяльності [3, с. 480].

В умовах економічної кризи, спаду виробництва, зниження продуктивності праці, безробіття в організації праці та її оплати відбуваються значні зміни.

Підвищення ефективності виробництва, достовірну інформацію про витрати праці на кожній виробничій дільниці, використання робочого часу і його оплати повинен забезпечити бухгалтерський облік.

Вимогами побудови обліку заробітної плати є: визначення завдань, система показників, документація і система розрахунків. Виходячи з цього, основними завданнями обліку і аудиту заробітної плати є:

- вчасне розраховування з робітниками по оплаті праці;
- своєчасне і правильне віднесення на собівартість продукції нарахованої заробітної плати і обов'язкових нарахувань на неї;
- збирання і групування показників з праці і заробітної плати для оперативного керівництва і складання необхідної звітності [20].

Основними показниками заробітної плати, що підлягають обліку, є: чисельність працівників, їх професія, кваліфікація, витрати робочого часу в

годинах і години-днях, кількість виготовленої продукції або обсяг виконаних робіт, розмір фонду оплати праці різним категоріям працівників і за видами нарахувань, преміальні виплати, розмір сум нарахованих і використаних на оплату відпусток і на соціальне страхування працівників, розмір відрахувань за їх видами. Ці дані необхідні для обчислювання таких економічних показників, як рівень забезпеченості робочою силою, середнього заробітку, рівня продуктивності праці та ін. (9).

Метою курсової роботи є систематизація наукових, методологічних та практичних знань обліку та аудиту розрахунків з оплати праці.

Під час виконання роботи були вирішені такі завдання:

— розкрити економічну сутність розрахунків з оплати праці та інформаційне забезпечення управління персоналом підприємства;

— розглянути аналітичний і синтетичний облік зарплати та розрахунків з робітниками по ній;

— проведення процедури первинного обліку праці та її оплати;

— розглянути фінансовий та податковий облік розрахунків з персоналом з оплати праці;

— розглянути техніку підрахунку заробітної плати при погодинній та відрядній формі оплати праці;

— розглянути організацію обліку розрахунків з персоналом по оплаті праці на основі сучасних інформаційних технологій;

— провести економічний аналіз розрахунків з персоналом по оплаті праці;

— розглянути аудит розрахунків з персоналом по оплаті праці.

Предметом дослідження є облік, аналіз і аудит розрахунків з персоналом на підприємстві.

Об'єктом дослідження організація обліку і аудиту питань оплати праці в ДП Чортківський Хлібокомбінат.

## 1. Концептуальні основи організації обліку заробітної плати

Основними нормативно-правовими актами, на основі яких здійснюється весь бухгалтерський облік, включаючи облік праці і її оплати, є Конституція України, Кодекс законів про працю, Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 року, Податковий Кодекс України, зокрема, розділ IV «Податок на доходи фізичних осіб», План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Положення (стандарты) бухгалтерського обліку: 16 «Витрати», 26 «Виплати працівникам» та інші.

Організація зарплати на підприємстві визначається трьома взаємозалежними і пов'язаними елементами:

- 1) Тарифна система
- 2) Нормуванням праці
- 3) Формами і системами оплати праці

Тарифна система дозволяє якісно оцінити працю, нормування допомагає врахувати кількість витраченого часу, а форми оплати праці – визначити порядок розрахунку заробітної плати.

Основним елементом організації оплати праці є тарифна система, яка включає в себе тарифну сітку, яка показує відношення в оплаті праці між різними розрядами робіт і робочих. Вона включає в себе тарифні розряди і коефіцієнти. Тарифні розряди вказують на степінь важкості робіт, а тарифні коефіцієнти показують на скільки зарплата по даному розряду більша зарплати по першому розряду.

Тарифна сітка (сітка посадових окладів працівників) утворюється на основі:

- Тарифної ставки робочого першого розряду, яка встановлюється в розмірі, який перевищує встановлений

законодавством розмір мінімальної зарплати;

- Кваліфікаційні відношення розмірів тарифних ставок.

Виконання простих робіт оплачується по тарифній ставці першого робочого розряду. Останні розряди тарифних ставок перевищують цей розмір в залежності від рівня кваліфікації їх праці [11, с. 112].

Наступним елементом організації заробітної плати є нормування праці, воно передбачає встановлення міри затрат праці на виготовлення одиниці продукції. Це одна з важливих складових частин організації праці, що включає в себе два показника:

- Норму виготовлення
- Норму часу

Норма виготовлення встановлює кількість одиницю продукції, яка має бути виготовлена за одиницю часу. Норма часу передбачає час, який необхідний для виготовлення роботи у встановлених умовах.

Норма виробітку використовується на масових і крупносерійних підприємствах. В індивідуальних і дрібносерійних, де робочим змінюється доводиться виконувати різного типу роботи і технологічні операції, нормується час. Широко застосовується в промисловому виробництві поняття норми обслуговування, тобто коли працівнику чи команді робочих нормується кількість одиниць обладнання.

Останньою складовою організації заробітної плати є форми і системи оплати праці. Зазвичай в установах існує дві форми оплати праці:

- Погодинна
- Відрядна

При погодинній формі заробіток робітника залежить від тарифної ставки, та кількості відпрацьованого ним часу. Відрядна – заробіток залежить від кількості виготовленої продукції та цін на неї.

Тарифна ставка представляє собою заробітну плату за одиницю часу, а розцінка – зарплата за одиницю виготовленої продукції [11, с. 121].

Відомі дві системи погодинної форми оплати праці:

1) проста погодинна. При ній заробітна плата знаходиться в прямій залежності від кількості відпрацьованого часу, від погодинних тарифних ставок, місячних посадових окладів.

2) погодинно-преміальна. При ній робітники, крім основного заробітку, отримують ще й премії за економію матеріалів, палива, електроенергії, що посилює їх матеріальну зацікавленість в результаті своєї праці.

Відрядна форма оплати праці має такі системи:

1) пряма відрядна. При ній оплата праці робітників підвищується в прямій залежності від кількості вироблених ними виробів, тобто оплата праці здійснюється по одній і тій же розцінці за кожен вироблений ним одиницю продукції. Для знаходження розцінки необхідно тарифну ставку робітника поділити на норму вироблену за зміну.

2) Відрядно-преміальна, яка характеризується тим, що робітники, крім основного заробітку, отримують премії за перевиконання норм виробітку.

3) Відрядно-прогресивна - передбачає оплату виробленої продукції в межах встановлених норм по прямим розцінках, а вироби понад норму оплачуються по підвищених розцінках згідно встановленої шкали, але не вище подвійної відрядної розцінки.

4) акордна, при якій до виробника доводиться завдання, розмір оплати за його виконання, а також розмір стимулів за дострокове і якісне виконання завдання, граничний строк його виконання.

Відрядна форма оплати праці зацікавлює робітників в підвищенні продуктивності праці.

Як відрядна, так і погодинна оплата праці можуть здійснюватись як індивідуально, так і колективно (бригадна організація праці). При колективній застосовується коефіцієнт трудової участі, виходячи з якого визначається заробітна плата кожного члена бригади [4, с. 224].

Форми і системи оплати праці вибирає керівник підприємства, крім того, він встановлює робітникам конкретні розміри тарифних ставок.

Держава здійснює регулювання оплати праці шляхом встановлення



мінімальної заробітної плати, яка регулюється з врахуванням рівня економічного розвитку, продуктивності праці, середньої заробітної плати, величини мінімального життєвого бюджету. Вона встановлюється Кабінетом міністрів України.

На підприємствах, установах також може застосовуватись оплата праці по трудових угодах. Трудова угода формується між підприємством і робітником, що залучається зі сторони для виконання певної роботи, яку підприємство не може виконати самостійно.

В теперішній час широко поширена оплата праці по контракту. Оплата праці за контрактом визначається за угодою сторін на підставі чинного законодавства, умов колективного договору і пов'язана з виконанням умов контракту [15].

## **2. Методика обчислення заробітної плати при погодинній і відрядній формі оплати заробітної плати**

Розрахунок заробітної плати на підприємствах складається з трьох етапів:

- Нарахування;
- підрахунок утримань із заробітної плати;
- визначення заробітної плати до видачі на руки.

Розглянемо процедуру нарахування зарплати.

З 1 січня 2017 року вступив в силу Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 06.12.2016 № 1774-VIII, який в котрий раз змінив механізм нарахування заробітної плати. при нарахуванні заробітної плати потрібно керуватися Законом України «Про оплату праці» від 24.03.1995р. № 108/95-ВР, Постановою КМУ «Про затвердження обчислення Порядку середньої заробітної плати» від 8 лютого 1995 р. № 100 та окремими статтями Кодексу законів про працю.

При погодинній оплаті праці сума нарахованої заробітної плати визначається шляхом множення відпрацьованих нормо-годин на тарифну ставку. Крім того, працівнику можуть нараховувати премію, сума яких визначається шляхом множення суми погодинної заробітної плати на визначений процент премій [6, с. 186].

Для нарахування основної заробітної плати робітникам-відрядникам необхідно мати підсумок про їх виробіток і розцінки за виконані ним роботи. Для обліку виробітку продукції використовуються різні первинні документи, що залежать від характеру виробництва, системи організації і оплати праці. На підприємствах, в цехах з дрібносерійним та індивідуальним характером виробництва використовуються накопичувальні чи разові наряди.

У серійних виробництвах застосовується більш досконала документація - маршрутний лист, який випишується на всю партію продукції на весь шлях її обробки у даному цеху. Маршрутний лист випишується на всю роботу (всі

операції), виконувану різними робітниками для випуску відповідної партії продукції.

У масовому виробництві застосовується, як правило, змінний рапорт без маршрутного листка. Інколи ведеться журнал робіт типу табельної відомості, у якому проти прізвища кожного робітника щоденно проставляється кількість однорідного виробітку (кг., шт.). Після закінчення періоду по кожному робітнику підраховують підсумок виробітку.

Первинні документи по обліку виробітку передаються в бухгалтерію, де вони перевіряються і групуються. Якщо облік ведеться на кількох документах, то в бухгалтерії складається нагромаджувальна карточка обліку виробітку.

На підставі цих первинних документів здійснюється нарахування заробітної плати, яка визначається множенням встановленої розцінки за одиницею виробітку на кількість виробів. При відрядно-преміальній заробітній платі відзначається норма виробітку.

Порядок визначення заробітної плати у випадку, коли робота здійснюється колективом по відрядній формі оплати праці:

1) визначається заробіток по тарифу кожного робітника і бригади в цілому множенням ставок тарифних відповідного розряду на кількість годин;

2) визначається коефіцієнт розподілу як відношення місячного заробітку бригади на загальний заробіток по тарифам;

3) визначається сума заробітної плати кожного робітника шляхом множення заробітної плати за тарифом кожного члена бригади на коефіцієнт розподілу [8, с. 551].

Бригадирам із числа робітників-відрядників, не звільнених від основної роботи, нараховують доплати за керівництво бригадою.

Розподіл заробітної плати між членами бригади проводиться з урахуванням коефіцієнтів трудової участі для кожного робітника. Це рішення оформлюють протоколом, який здають у відділі праці і заробітної плати для розрахунку заробітної плати.

Нарахування заробітної плати здійснюється у розрахунково-платіжній

відомості по кожному працівнику за її видами (відрядна, погодинна, премії та різного виду нарахування). До іншої нарахувань відносяться доплати за роботу в святкові (вихідні дні), роботу в понадурочний час, персональні надбавки, інші доплати.

Також одним з нарахувань є нарахування допомоги по тимчасовій непрацездатності. Джерелом виплати цієї допомоги є кошти фонду соціального страхування. Оплата допомоги по тимчасовій непрацездатності здійснюється на основі листків непрацездатності і табелю обліку використаного часу.

Розміри цієї допомоги визначаються виходячи із середнього заробітку за два попередні місяці роботи, що передували хворобі, кількості днів хвороби і трудового стажу роботи. До фактичного заробітку при цьому додають середньорічні премії виробничого характеру в частці цих двох місяців. Шляхом ділення суми заробітної плати (з відповідними добавками) на кількість робочих днів за ці два місяці одержимо середньоденний заробіток, що не повинен перевищувати подвійної тарифної ставки, посадового окладу (крім випадків виробничого травматизму, професійного захворювання, а також захворювання внаслідок чорнобильської катастрофи). Одержаний середньоденний заробіток перемножують на кількість днів хвороби, зазначених у листку непрацездатності [10, с. 214].

З метою поліпшення забезпечення робітників і службовців допомогою з тимчасової непрацездатності законодавством встановлено:

1. Робітникам і службовцям, що не є членами профспілки, допомога у тимчасовій непрацездатності видається за нормами встановленими для членів профспілки (дорівнювала 50%).

2. Робітникам і службовцям, що мають безперервний стаж роботи до трьох років, підвищується розмір допомоги з тимчасової непрацездатності до 60% заробітку; круглим сиротам, що не досягли 21 року і мають безперервний стаж роботи, до 80% заробітку; із стажем роботи до 5 років - 60%, від 5 до 8 років - 80%, 8 і більше років - 100%.

У розмірі 100% заробітку незалежно від стажу роботи виплачується

допомога по тимчасовій непрацездатності при наявності 3 і більше дітей віком до 18 років, внаслідок трудового каліцтва або професійного захворювання, при вагітності і родах.

Робітники і службовці, що порушують режим, встановлених для них лікарем, а також ті, що виїхали у період тимчасової непрацездатності до іншої місцевості без згоди лікуючого лікаря, позбавляються допомоги з того дня, коли було допущене порушення, і на встановлений строк. Допомогу з тимчасової непрацездатності в цьому випадку не нараховують.

Після всіх нарахувань зарплати проводяться утримання з неї.

У правій частині розрахунково-платіжної відомості відображаються утримання із заробітної плати. До них відноситься прибутковий податок, суми по виконавчих листах, по виконавчим написах нотаріальних органів; суми з осіб, що відбувають виправні роботи; профспілкові внески; одержаний аванс за звітний місяць; надлишково виплачені суми за попередній період, виявлені внаслідок проведених перевірок або самоперевірок; своєчасно неповернуті підзвітні суми; грошові нарахування (на нестачі товаро-матеріальних цінностей, розкрадення тощо), штрафи та інші відрахування відповідно до чинного законодавства; відрахування до пенсійного фонду.

Нарахування, утримання і перерахування в бюджет податку здійснюється підприємствами всіх форм власності і фізичними особами - суб'єктами підприємницької діяльності [12, с. 74]. При наявності доходу громадяни повинні представити в податковій інспекції декларацію і інші необхідні документи, які підтверджують достовірність вказаних в декларації даних, як по місцю основної роботи, так і по місцю не основної (додаткової). У випадку несвоєчасного або неправильного утримання податку перерахунок його допускається не більше як за три роки з моменту встановлення факту неправильного оподаткування.

В сукупний оподатковуваний дохід громадян включається:

1) виплати по листах непрацездатності, по хворобі або по догляду за дитиною;

- 2) доходи за виконання робіт за договорами підряду;
- 3) доходи, отримані внаслідок розподілу прибутку підприємства;
- 4) доходи по акціях;
- 5) доходи за виконання трудових обов'язків, в тому числі за сумісництвом на тому ж підприємстві;

б) інші доходи, що утворилися в результаті надання за рахунок коштів підприємств своїм працівникам матеріальних і соціальних благ в грошовій і натуральній формі.

З суми доходів, отриманих працівниками не по місцю основної роботи, а також тими, що не мають постійного місця проживання в Україні, податок утримується в розмірі 20% без врахування пільг по місцю його виплати.

Утримання по виконавчих листах здійснюється в розмірі і порядку, встановлених законом, по рішенням суду. Підставою для утримання аліментів є виконавчі судові листи або письмове зобов'язання громадян про добровільну сплату аліментів, відмітки органів внутрішніх справ у паспортах осіб про те, що вони зобов'язані сплатити аліменти. Вони утримуються в таких розмірах:

- на одну дитину - 25% заробітку
- на двох дітей - 33% заробітку
- на трьох і більше дітей - 50% заробітку

Однак загальна сума утримань не повинна перевищувати 50% суми заробітної плати за вирахуванням податків [12, с. 120].

Бухгалтерія підприємства проводить реєстрацію отриманих виконавчих листів в спеціальному журналі чи картці. Постановою Кабінету Міністрів України затверджено перелік видів доходу, з яких нараховуються аліменти:

- 1) основна заробітна плата і заробітна плата по сумісництву;
- 2) всі види доплат і надбавок, відпускні;
- 3) грошові і натуральні премії;
- 4) компенсація за невикористану відпустку;
- 5) оплата за надурочний час, за вихідні, святкові дні;
- 6) премії за підсумками роботи за рік;

- 7) допомоги з фонду соціального страхування, в тому числі по тимчасовій непрацездатності;
- 8) суми по відшкодуванню втрати працездатності;
- 9) допомоги по безробіттю;
- 10) пенсії за виключенням надбавок до пенсій інвалідам 1-ї групи по догляду за ними;
- 11) стипендія.

Не утримуються аліменти з сум:

- 1) вихідної допомоги при звільненні;
- 2) одноразових премій;
- 3) компенсації при відрядженні;
- 4) допомог на поховання;
- 5) допомог багатодітним і одиноким матерям;
- 6) дотацій за обіди;
- 7) вартості путівок в санаторії за рахунок фонду споживання.

В триденний строк з дня, встановленого для виплати заробітної плати, пенсії і стипендії, суми утриманих аліментів повинні бути виплачені отримувачу чи переведені поштою за рахунок платника [13, с. 139].

Якщо особа, що сплачує аліменти, виїжджає за кордон на постійне місце проживання, то вона зобов'язана сплачувати всю суму аліментів за період до досягнення дитиною повноліття, виходячи з заробітної плати за останній місяць роботи до моменту виїзду.

Незважаючи на чисельні пропозиції змінити систему оподаткування заробітної плати, в 2017 році з доходів українців, як і в минулому році, будуть утримувати військовий збір та ПДФО.

Військовий збір протягом 2017 року повинен утримуватися в розмірі 1,5% від нарахованої заробітної плати за усіма видами нарахувань. Виняток становить допомога по вагітності та пологах. З неї військовий збір не утримується.

В 2017 році незалежно від суми нарахованої заробітної плати

застосовується єдина ставка ПДФО, розмір якої становить 18%.

Збільшення розміру мінімальної заробітної плати до 3200 грн. значно звузило коло робітників, які мають право на податкову соціальну пільгу, адже пункт 169.4.1. Податкового Кодексу, яким визначається розмір заробітної плати до якої застосовується податкова соціальна пільга, залишився без змін. Нагадаємо, ПСП застосовується до доходу, якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатних осіб, діючого на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень. Тобто протягом 2017 року граничний розмір доходу, що дає право на застосування ПСП становить 2240 грн.

Останнім етапом є виплата заробітної плати робочим підприємства.

Різниця між нарахованою сумою заробітної плати і утриманнями складає суму до видачі для кожного робітника. Видача заробітної плати проводиться по платіжних відомостях у встановлені на підприємстві дні місяця.

Підставою на право видачі є наявність в її реквізитах наказу в касу для оплати вказаної суми в строк, що дорівнює трьом дням, рахуючи день отримання грошей в банку. Підписують наказ керівник підприємства і головний бухгалтер.

Видавати заробітну плату, крім касира, можуть роздавальники. При цьому касир веде книгу реєстрації платіжних відомостей і сум, виданих готівкою. Після закінчення робочого дня роздавальники повинні здати в касу залишки невиданих сум і платіжні відомості. Наступна виплата заробітної плати (на 2-й і 3-й дні) здійснюється лише касиром.

Після закінчення 3-х днів касир перевіряє кожний рядок і сумує видану заробітну плату, а проти прізвищ осіб, що не отримали її, на місці його підпису проставляє штамп чи пише від руки «депоновано». Платіжна відомість закривається двома сумами - видано готівкою і депоновано.

На депоновані суми касир складає реєстр невиданої заробітної плати, після чого передає в бухгалтерію платіжну відомість і реєстр невиданої



заробітної плати для перевірки і виписки видаткового касового ордеру на суму виданої заробітної плати.

Видатковий касовий ордер передається касиру з бухгалтерії для послідувочої реєстрації його в касовій книзі.

Суми невиданої заробітної плати здаються в банк на розрахунковий рахунок підприємства в день закриття платіжних відомостей. В оголошенні на здачу робиться запис «депоновані суми», щоб в подальшому банк міг відпускати по чеку організації ці засоби, оскільки робітники і службовці можуть потребувати їх в любий день [13, с. 141].

Своєчасно не одержані робітниками і службовцями суми заробітної плати перераховуються на депоновану заробітну плату таким записом:

дебет 70/1 - «Нарахована заробітна плата»

кредит 70/2 - «Депонована заробітна плата».

Аналітичний облік депонованої заробітної плати ведеться по кожній невиданій сумі чи безпосередньо в реєстрі, де відведені спеціальні графи для відмітки оплачених, виданих чи перерахованих сум цієї заборгованості, чи в спеціальній книзі депонованої заробітної плати.

У випадку, коли працівник йде у відпустку, на пенсію чи звільняється, заробітну плату необхідно видати не пізніше дня, що передує відпустці чи звільненню, не чекаючи встановлених днів видачі заробітної плати. Такі виплати називаються виплатами в між розрахунковий період. Вони оформлюються видатковими касовими ордерами чи платіжними відомостями при наявності 3-х і більше робітників.

Пенсії працюючим пенсіонерам видаються по окремих платіжних відомостях, без запису їх в розрахункову відомість, так як вони не підлягають оподаткуванню і виплачуються за рахунок засобів органів соціального страхування.

### **3. Документальне оформлення операцій з нарахування зарплати**

Первинні документи по обліку праці і заробітної плати, що надходять до бухгалтерії, після перевірки і опрацювання групують за ідентифікаційними номерами працівників і використовують для складання розрахунково-платіжних відомостей (ф.№П-49) [19, с. 64] . При значній кількості первинних документів по обліку виробітку робітників для складання розрахунково-платіжних відомостей використовують дані накопичувальних карток виробітку і заробітної плати (ф.№П-55 і ф.№П-56).

Розрахунково-платіжні відомості є основним документом, який використовується для оформлення розрахунків з робітниками і службовцями. Вони містять інформацію про всі нарахування за видами оплат, утримання із заробітної плати і суми, що належать видачі на руки. До неї заносяться:

- прізвище, ім'я та по батькові працівника;
- табельний номер;
- категорія персоналу, до якого відноситься працівник;
- кількість відпрацьованих днів, годин;
- нарахована сума за видами оплат;
- утримання;
- заборгованість працівника, якщо вона є;
- сума до видачі.

Підставою для складання розрахунково-платіжних відомостей служать: табель використання робочого часу (для нарахування заробітної плати та всіх інших оплат, в основу яких покладено час - доплати за роботу в нічний і понадурочний час, оплата простоїв, за час непрацездатності тощо);

накопичувальні картки виробітку і заробітної плати (для робітників-відрядників);

довідки-розрахунки бухгалтерії (за всіма видами додаткової заробітної плати і допомоги по тимчасовій непрацездатності);

розрахункові відомості за минулий місяць (для розрахунку сум утримань прибуткового податку з доходів громадян);

рішення судових органів (на утримання за виконавчими листками);  
заяви працівників на різні види перерахувань;  
платіжні відомості (на раніше виданий аванс за першу половину місяця)  
тощо.

Наказ (розпорядження) про прийом працівника на роботу (форма Т-1) застосовується для оформлення та обліку прийнятих на роботу за трудовим договором. У наказі вказуються найменування структурного підрозділу, професія (посада), випробувальний термін, а також умови прийому на роботу і характер майбутньої роботи. Наказ підписується керівником організації і оголошується працівникові під розписку. На підставі наказу в трудову книжку вноситься запис про прийом на роботу, заповнюється особиста картка, в бухгалтерії відкривається особовий рахунок працівника.

Особова картка працівника (форма Т-2) заповнюється на осіб, прийнятих на роботу на підставі наказу про прийом на роботу, трудової книжки, паспорта, військового квитка, документа про закінчення навчального закладу та інших документів, передбачених законодавством.

Штатний розклад (форма Т-3) застосовується для оформлення структури, штатного складу і штатної чисельності організації. Штатний розпис містить перелік структурних підрозділів, посад, відомості про кількість штатних одиниць, посадових окладах, надбавки і місячному фонді заробітної плати. Затверджується наказом керівника. Зміни до штатного розпису вноситься також за наказом керівника.

Наказ (розпорядження) про переведення працівника на іншу роботу (форма Т-5) використовується для оформлення та обліку переведення працівника на іншу роботу в організації. заповнюється працівником кадрової служби з урахуванням письмової згоди працівника, підписується керівником організації, оголошується працівникові під розписку. На підставі даного наказу робиться відмітка в особистій картці, особовому рахунку, вноситься запис у трудову книжку.

Наказ (розпорядження) про надання відпустки працівнику (форма Т-6) застосовується для оформлення та обліку відпусток, наданих працівникам відповідно до законодавства, колективним договором, нормативними актами організації, трудовим договором. Складається працівником кадрової служби, підписується керівником організації і оголошується працівникові під розписку. На підставі наказу робиться запис в особистій картці, особовому рахунку і проводиться розрахунок заробітної плати, належної за відпустку, за формою Т-60 «Записка-розрахунок про надання відпустки працівнику».

Наказ (розпорядження) про припинення (розірвання) трудового договору з працівником (форма Т-8) застосовується для оформлення та обліку звільнення працівника. Заповнюється співробітником кадрової служби, підписується керівником організації, оголошується працівникові під розписку. На підставі наказу робиться запис в особистій картці, особовому рахунку, трудовій книжці, проводиться розрахунок з працівником за формою Т-61 «Записка-розрахунок при припиненні (розірванні) трудового договору з працівником (звільнення)».

Наказ (розпорядження) про направлення працівника у відрядження (форма Т-9) застосовується для оформлення та врахування напрямків працівника у відрядження. Заповнюється співробітником кадрової служби, підписується керівником організації. У наказі вказуються прізвища та ініціали, структурний підрозділ, професії (посади) відряджаються, а також цілі, час і місця відряджень. Пі необхідності вказуються джерела оплати сум витрат на відрядження.

Посвідчення про відрядження (форма Т-10) є документом, що засвідчує час перебування працівника у службовому відрядженні. Випишується в одному примірнику співробітником кадрової служби на підставі наказу про направлення у відрядження. У кожному пункті призначення робляться відмітки про час прибуття та вибуття, які завіряються підписом відповідальної посадової особи та печаткою.

Службове завдання для направлення у відрядження і звіт про його виконання (форма Т-10а) використовується для оформлення та обліку службового завдання для направлення у відрядження, а також звіту про його виконання. Службове завдання підписується керівником підрозділу, в якому працює відряджаються співробітник. Затверджується керівником організації і передається в кадрову службу для складання наказу про направлення у відрядження. Особою, прибулим з відрядження, складається короткий звіт про виконану роботу, який узгоджується з керівником структурного підрозділу і надається в бухгалтерію разом з посвідченням про відрядження і авансовим звітом.

Наказ (розпорядження) про заохочення працівника (форма Т-11) застосовується для оформлення та обліку заохочень за успіхи в роботі. Складається на підставі подання керівника структурного підрозділу організації, в якому працює співробітник. Підписується керівником організації, оголошується працівникові під розписку. На підставі наказу вноситься відповідний запис в особисту картку працівника і його трудову книжку.

Табель обліку робочого часу та розрахунку оплати праці (форма Т-12) і табель обліку робочого часу (форма Т-13) застосовуються для здійснення табельного обліку, контролю трудової дисципліни. Форма Т-12 призначена для обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати, а форма Т-13 - тільки для обліку використання робочого часу. Табелі складаються в одному примірнику уповноваженим на це особою, підписуються керівником структурного підрозділу та кадрової служби і передаються в бухгалтерію.

Розрахунково-платіжна відомість (форма Т-49) служить для визначення розміру заробітної плати та утримань з цієї суми, крім того дана форма є документом для виплати заробітної плати за місяць.

Розрахункова відомість (форма Т-51). У ній містяться всі розрахунки з визначення сум заробітної плати, що підлягають виплаті працівникам.

Платіжна відомість (форма Т-53) використовується для виплати заробітної плати працівникам. У ній вказуються прізвища та ініціали працівників, їх табельні номери, суми до видачі та розписку в отриманні заробітної плати.

На видану суму заробітної плати складається Видатковий касовий ордер (форма КО-2), номер і дата якого проставляються на останній сторінці відомості.

Журнал реєстрації платіжних відомостей (форма Т-53а) застосовується для обліку та реєстрації платіжних відомостей з вироблених виплат працівникам організації. Ведеться працівником бухгалтерії.

Особовий рахунок (форма Т-54), в ньому записуються необхідні відомості про співробітника, всі види нарахувань і утримань із заробітної плати за кожен місяць.

Записка-розрахунок про надання відпустки працівнику (форма Т-60) призначена для розрахунку належної працівникові заробітної плати та інших виплат при наданні йому щорічної оплачуваної чи іншого відпустки.

Записка-розрахунок при припиненні (розірванні) трудового договору з працівником (звільнення) (форма Т-61) застосовується для обліку і розрахунку належної заробітної плати та інших виплат працівникові при припиненні дії трудового договору. Складається працівником кадрової служби. Розрахунок належної суми заробітної плати та інших виплат проводиться працівником бухгалтерії.

#### **4. Аналітичний і синтетичний облік заробітної плати та розрахунків з робітниками по ній**

Витрати на заробітну плату штатного та нештатного складу відображаються по коду КЕКВ 1111 «Заробітна плата».

Для узагальнення інформації про розрахунки з працівниками по заробітній платі призначений пасивний рахунок 661 «Розрахунки по оплаті платі».

По кредиту цього рахунку відображаються суми нарахованої заробітної плати, допомоги по тимчасовій непрацездатності за перші 5 днів, премії, матеріальні допомоги за рахунок фонду оплати праці тощо.

По дебету цього рахунку відображаються утримання із зарплати, її виплата, а також сума зарплати, що не отримана в строк і віднесена на рахунок «Депонована заробітна плата».

До рахунку 661 відкривається ряд субрахунків, на яких відображаються операції пов'язані з оплатою праці:

663 «Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит»;

664 «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках»;

665 «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування»;

666 «Розрахунки з членами профспілок по безготівкових перерахуваннях сум членських профспілкових внесків»;

667 «Розрахунки з працівниками за позиками банків»;

668 «Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання»;

669 «Інші розрахунки за виконані роботи».

На субрахунку 669 обліковуються розрахунки по сумах отриманих гонорарів, що виплачуються нештатним працівникам (композиторам, артистам, авторам) за роботи і виступи по договорах чи разових роботах. По кредиту його відображається нарахування суми, а по дебету - утримання та виплата.

Аналітичний облік розрахунків по заробітній платі ведеться по кожній

особі. Для цього в бухгалтерії при прийманні на роботу на кожного працівника відкривається картка-довідка ф. 417 (особовий рахунок). На лицьовій стороні вказуються всі дані про працівника: П.І.Б., посада, професія, розмір окладу, рік народження, пільги та інше. Щомісяця в картках записується сума нарахованої зарплати, утримань із неї, суми до видачі.

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

Нарахування зарплати здійснюється один раз на місяць і відображається в обліку в останній день місяця. За першу половину місяця може видаватись аванс в розмірі 50% місячної зарплати за вирахуванням податків, що підлягають утриманню. Виплата авансу здійснюється по Платіжній відомості ф. № П-53.

Працівники бюджетних установ мають право на щорічну відпустку відповідно до закону України "Про відпустки". Відпустка надається на підставі наказу керівника.

Відпуски нараховуються шляхом ділення сумарного заробітку за останні перед відпусткою 12 календарних місяців або за менший фактично відпрацьований час на відповідну кількість календарних днів року або меншого відпрацьованого періоду (за винятком святкових і неробочих днів, установлених законодавством). Одержаний результат множать на кількість календарних днів відпустки.

Працівники установи, що застраховані на випадок тимчасової втрати працездатності в Фонді соціального страхування мають право на грошову компенсацію за дні тимчасової непрацездатності у зв'язку з хворобою.

Підставою для нарахування допомоги є лікарняний листок, що оформлений та виданий:

- лікуючим лікарем державних і комунальних закладів охорони здоров'я;
- лікуючим лікарем стаціонарів протезно-ортопедичних установ системи Міністерства праці та соціальної політики України;



- лікуючим лікарем туберкульозних санаторіїв;
- фельдшером у місцевостях, де відсутній лікар, а також на плаваючих суднах.

Наданий в установу листок непрацездатності повинен бути розглянутий комісією по соціальному страхуванню не пізніше 10 днів з дня його надходження. Рішення комісії оформляється протоколом засідання про призначення допомоги.

Виплати за листками непрацездатності оплачуються за перші 5 днів непрацездатності - за рахунок установи (видатки відносяться за КЕКВ 1111), а за інші дні, починаючи з шостого, - за рахунок фонду соціального страхування (видатки за КЕКВ 1120).

Розрахунковим періодом, за який обчислюється середня заробітна плата береться за останнім місцем роботи і дорівнює шести календарним місяцям, що передують місяцю, в якому настав страховий випадок. Якщо застрахована особа відпрацювала менше шести місяців, середня заробітна плата розраховується за фактично відпрацьовані повні календарні місяці, якщо менше одного місяця - за фактично відпрацьований час перед настанням страхового випадку.

Середня зарплата для розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності обчислюється виходячи з нарахованої зарплати за видами виплат (основна, додаткова, інші заохочувальні та компенсаційні виплати відповідно до інструкції № 5), з яких сплачені страхові внески і які підлягають обкладенню податком з доходів фізичних осіб.

З розрахункового періоду виключають місяці (з 1 по 1 число), який не був відпрацьований з поважної причини: хвороба, відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами, по догляду за дитиною до 3 або до 6 років.

Розмір допомоги визначається виходячи з середньоденної зарплати та кількості робочих днів непрацездатності. Середньоденна зарплата визначається діленням нарахованої за розрахунковий період зарплати на кількість відпрацьованих в цьому періоді робочих днів.

Якщо працівник захворів у перший день його роботи, то середня

зарплата визначається із розрахунку тарифної ставки (посадового окладу).

Порядок визначення розміру середньої заробітної плати для розрахунку лікарняних залежить від конкретних умов обліку робочого часу. У випадках, якщо працівник зайнятих на роботах (посадах), що не пов'язані з підсумованим обліком робочого часу, то для розрахунку розміру лікарняних використовують середньоденну заробітну плату. Її обчислюють діленням нарахованої за розрахунковий період заробітної плати на кількість відпрацьованих робочих днів у розрахунковому періоді. У зв'язку з цим дні відпустки (як неробочі дні) під час розрахунку середньої зарплати не враховують.

Для розрахунку лікарняних працівнику, якому встановлено підсумований облік робочого часу використовують середнього динну оплату праці. Її обчислюють шляхом ділення нарахованої заробітної плати за розрахунковий період на кількість відпрацьованих у цьому періоді годин.

При цьому середньоденна (середньо годинна) заробітна плата не може перевищувати граничного розміру, що його визначають шляхом ділення граничної величини заробітної плати, з якої сплачують страхові внески, встановленої в останньому місяці розрахункового періоду, на норму робочого часу цього місяця.

Для працівників, які перед захворюванням мали страховий стаж менше ніж 6 місяців протягом останніх дванадцяти місяців, лікарняні виплачують виходячи з фактичного заробітку, з якого були сплачені страхові внески, але не більше ніж мінімальна заробітна плата.

Виплата допомоги по вагітності і пологах виплачується в розмірі 100% середньої заробітної плати за весь період такої відпустки.

Допомога по вагітності та пологах не залежить від страхового стажу і складає 100% середньої зарплати. Допомога виплачується після її призначення в найближчий термін, встановлений для виплати зарплати. Розмір визначається в повному обсязі, тобто, за всі дні відпустки і виплачується в повному обсязі.

Відповідно до закону «Про податок з доходів фізичних осіб» виплати по вагітності та пологах не включаються в обсяг оподаткованого доходу, а тому

податком на доходи з фізичних осіб не оподатковуються.

Оскільки допомога по вагітності та пологах не включається до фонду оплати праці, то страхові внески в фонд соціального страхування та Пенсійний фонд на цю суму не нараховуються і з зарплати не утримуються.

Податок з доходів фізичних осіб утримується з цих сум (крім допомоги по вагітності та пологах) на загальних підставах. Із зарплати працівників здійснюють такі утримання:

1. **Обов'язкові, тобто, такі, що утримуються без згоди працівника:**

- податок з доходів фізичних осіб;
- по виконавчих документах суду;
- за рішенням адміністрації (накази про утримання за різні порушення чи ін.);

- ЄСВ.

2. **Необов'язкові, тобто, такі, що утримуються тільки за згодою працівника (його заяви):**

- профспілкові внески;
- за товари одержані в кредит;
- за отриманими позиками;
- за комунальні послуги;
- на вкладні рахунки тощо.

Податок з доходів фізичних осіб утримується за ставкою 18%.

При низькій зарплаті працівник має право на податкову соціальну пільгу. Низькою вважається дохід, що не перевищує розмір прожиткового мінімум для працездатної особи помноженого на 1,4 та округленого до 10. Розмір податкової соціальної пільги встановлюється в розмірі 50% мінімальної зарплати. Для окремих категорій працівників вона підвищується в 1,5 або в 2 рази [21, с. 456].

Податкова соціальна пільга надається тільки по одному місцю роботи за вибором працівника. Для її отримання необхідно надати по місцю роботи заяву встановленого державною податковою адміністрацією зразка та документи, що

встановлюють право на отримання підвищеної соціальної пільги.

Нарахування зарплати за місяць по кожній особі та утримання з заробітної плати узагальнюється в розрахунково-платіжній відомості, в якій вказуються табельні номери, прізвища, ім'я та по-батькові працівників, сума нарахованої зарплати, утримань та сума до видачі. За цим документом видається зарплата за другу половину місяця.

На основі розрахунково-платіжної відомості складається меморіальний ордер № 5. В установах, де складається декілька розрахунково-платіжних відомостей, крім того і на їх підставі складається «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій» (меморіальний ордер). Записи в ньому систематизуються за кодами функціональної чи програмної класифікації установи, а по спеціальних коштах - ще і за видами спеціальних коштів. До меморіального ордера прикладаються всі документи, що є підставою для нарахування зарплати: табелі, витяги з наказів та ін. Підсумок меморіального ордера заноситься в Головну книгу. Ця ділянка обліку є дуже громіздкою, а тому часто вона є автоматизованою. В таких випадках меморіальний ордер отримують в автоматичному режимі, а кожному працівнику роздруковується «Розрахунковий листок», що містить інформацію про суми нарахованої оплати праці та утримань з неї [15].

*Таблиця 1*

### **Кореспонденції рахунків по розрахунках з оплати праці**

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Нарахована заробітна плата	23,91,92,93	661
Нараховано допомогу за рахунок фонду соціального страхування (починаючи з 6 дня хвороби)	652	661

Утримання із нарахованої зарплати:		
Податок з доходів фізичних осіб	661	641
утримані профспілкові внески	661	666
Утримано за виконавчими документами	661	668
утримано за договорами добровільного страхування	661	665
Виплачена зарплата з каси	661	301
Перерахована на картрахунки працівників	661	311

Для обліку депонованої зарплати призначений рахунок 671 «Розрахунки з депонентами». Ці суми оформляються на підставі платіжної відомості, до якої касир оформляє Реєстр депонованих сум. Суми депонованої зарплати здаються на реєстраційні рахунки в Держказначействі, з яких перераховуються на депозитні та обліковуються до моменту їх отримання. Депонована зарплата виплачується працівнику на його вимогу [19, с. 71] .

Листом Держказначейства № 11338 від 23.12.2005 року встановлено, що депонована зарплата та стипендія перераховується на окремий рахунок відкритий в органах держказначейства для обліку депонентських сум. При необхідності їх виплатити, вони отримуються в касу для виплати. Не затребувані суми обліковуються на цих рахунках установою три роки. Після цього терміну перераховуються до бюджету. Депонентська заборгованість, по якій пройшло 3 роки і вона не затребувана вважається простроченою. Прострочена заборгованість перераховується в доход бюджету.

Аналітичний облік депонентів ведеться по кожній особі в «Книзі аналітичного обліку депонованої зарплати» (ф. № 441).

## Кореспонденції рахунків по розрахунках зі депонентами

Зміст	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Депонована зарплата	661, 662	671
Внесено на рахунок в держказначействі	321, 323	301
Перераховано на депозитний рахунок	328	321, 323
Отримано в касу	301	328
Виплачені депоненти	671	301
Списана прострочена депонентська заборгованість	671	642
Перераховано до бюджету	642	328

Якщо установа має працівників, що відносяться до постраждалих від Чорнобильської катастрофи відповідно до закону № 796, то на підставі їх заяв та посвідчень про статус «чорнобильця», їм нараховуються і виплачуються компенсації за рахунок асигнувань на проведення заходів щодо ліквідації Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення. Головними розпорядниками цих асигнувань є Міністерство надзвичайних ситуацій та Міністерство праці [18].

Для отримання компенсації таким працівникам установа повинна бути зареєстрована уповноваженим органом - Управлінням праці та соціального захисту населення районних, міських держадміністрацій, - а тому за два місяці до початку кожного бюджетного року подає:

- 1) відомості про устанovu з визначенням кількості постраждалих осіб за

категоріями одержувачів компенсацій і допомоги окремих видів, складені за встановленою Мінпраці формою;

2) списки осіб із вказівкою П.І.Б., категорії, серії та номеру посвідчення, місця реєстрації, ідентифікаційного номера;

3) графік відпусток таких осіб і розрахунок витрат для додаткової відпустки на наступний бюджетний рік.

При зміні інформації в цих списках, установа повинна повідомити про них відповідних розпорядників грошових коштів протягом 20 днів.

Для отримання компенсації і допомоги установа щомісяця подає до Управління праці та соціального захисту (уповноваженого органу) наступні документи:

- розрахунки витрат на ці виплати за встановленою формою;
- реєстр одержувачів цих коштів, де вказується П.І.Б., сума компенсації чи допомоги та інша інформація.

*Таблиця 3*

### **Кореспонденції рахунків з обліку компенсацій**

<b>Зміст операції</b>	<b>Кореспонденція рахунків</b>	
	<b>Дт</b>	<b>Кт</b>
Нараховано допомоги та компенсації, пов'язані з підвищеною оплатою праці, додатковою відпусткою для осіб, що постраждали від Чорнобильської катастрофи	674	661
Надійшли кошти на реєстраційний рахунок 328 "Інші кошти"	328	674
Отримано в касу готівку	301	328
Виплачено допомоги	661	301

Наступним етапом розрахункової роботи по розрахунках з робітниками та службовцями є формування даних синтетичного обліку розрахунків та

звітності [19, с. 71]. Рахунок 66 «Розрахунки з робітниками по оплаті праці» - пасивний, балансовий, розрахунковий.

66 1- «Нарахована заробітна плата»;

662 - «Депонована заробітна плата»;

При нарахуванні заробітної плати кредитується рахунок «Розрахунки з робітниками по оплаті праці» й дебетуються рахунки в залежності від видів виробництв (основною, допоміжною), де виконувались роботи, характер цих робіт, категорій робітників, а також від виду заробітної плати (основна, додаткова).

По кредиту даного рахунку відображається заборгованість робітників по виданих позиках, а по дебету - погашення цієї заборгованості.



## 5. Аудит розрахунків з оплати праці

Аудит розрахунків з оплати праці, як правило, займає об'ємну частину аудиторської перевірки, оскільки ця ділянка обліку досить специфічна та вимагає від перевіряючих особливої уваги і зосередженості.

Оплата праці – це стаття витрат, яка відіграє важливу роль у формуванні собівартості продукції, тому до неї завжди необхідно підходити з особливою увагою для забезпечення раціонального використання грошових ресурсів та їх економії на підприємстві [1, с. 384]

Під час перевірки розрахунків з оплати праці аудитор, з одного боку, важливо переконатися в дотриманні підприємством чинного законодавства про оплату праці, відсутності порушень умов оплати праці працівників, а з іншого боку – перевірити правильність здійснених відрахувань податків і зборів із заробітної плати працівників, а також відповідність відображення операцій в бухгалтерському обліку і достовірність їх висвітлення у фінансовій звітності підприємства.

Для того щоб провести аудит розрахунків з оплати праці, слід спочатку визначити основні цілі і завдання перевірки [2, с. 50].

Основними завданнями аудиту розрахунків з оплати праці для досягнення мети є:

- перевірка дотримання підприємством положень законодавства про працю по операціях, пов'язаних з розрахунками з оплати праці, наявності та відповідності законодавству первинних документів з обліку робочого часу, обсягу виконаних робіт, послуг, випущеної продукції;
- оцінка існуючої на підприємстві системи розрахунків з персоналом та її ефективності;
- перевірка обліку та нарахування заробітної плати, інших видів оплат, які відносяться до фонду оплати праці;
- перевірка дотримання встановлених штатним розписом

посадових окладів працівників підприємства;

- перевірка своєчасності індексації окладів з урахуванням зростання цін в умовах інфляції;
- перевірка правильності виплати премій працівникам підприємства;
- перевірка правильності нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності;
- перевірка правильності нарахування щорічних, додаткових відпусток, компенсацій за невикористану відпустку тощо.
- перевірка правильності розрахунків по депонованій заробітній платі;
- перевірка дотримання встановлених термінів розрахунків з персоналом підприємства по оплаті праці;
- перевірка правильності утримань із заробітної плати податків та обов'язкових платежів;
- перевірка правильності нарахувань обов'язкових платежів, які здійснюються за рахунок підприємства;
- перевірка повноти та своєчасності перерахувань утриманих та нарахованих податків і зборів;
- перевірка своєчасності і правильності включення до собівартості продукції суми нарахованої заробітної плати та обов'язкових відрахувань у позабюджетні фонди;
- оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку операцій з оплати праці;
- оцінка повноти відображення здійснених операцій у бухгалтерському обліку;
- перевірка правильності класифікації операцій з оплати праці (віднесення за рахунками витрат);
- відповідність даних, відображених у фінансовій звітності, стану розрахунків по операціях з оплати праці;

- оцінка стану внутрішнього контролю підприємства у трудових відносинах [2, с. 55].

Визначившись з об'єктами аудиту, необхідно перейти до формування Плану та Програми аудиту розрахунків з оплати праці.

Під час проведення перевірки розрахунків з оплати праці, аудитором можуть використовуватись наступні аудиторські процедури:

- тестування засобів внутрішнього контролю;
- перевірка (інспектування) документів;
- спостереження (відстеження) за відображенням фінансово-господарських операцій в бухгалтерській документації;
- перерахунок;
- одержання роз'яснень всередині підприємства;
- отримання роз'яснень від третіх осіб;
- аналітичні процедури.

Перевірка арифметичних розрахунків (перерахування) використовується аудитором для підтвердження достовірності арифметичних підрахунків сум з оплати праці і точності відображення їх у бухгалтерських записах [4, с. 224]. Перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій дає змогу аудитору здійснювати контроль за обліком, що ведеться бухгалтерією, і кореспонденцією рахунків з бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці.

Перевірка документів дає змогу аудитору переконатися в реальності кожного окремого документа. Рекомендується обрати певні записи в бухгалтерському обліку і простежити відображення операцій в обліку до того первинного документа, який повинен підтверджувати реальність і доцільність виконання цієї операції.

Спостереження використовується під час вивчення кредитових оборотів за аналітичними рахунками, відомостями, звітами, синтетичними рахунками, відбитими у Головній книзі, при цьому треба звертати увагу на нетипові кореспонденції рахунків.

Аналітичні процедури використовуються при зіставленні нарахованого

фонду оплати праці звітного періоду з даними попередніх періодів.

Найпоширенішими помилками обліку можуть бути:

- відсутність обов'язкових документів з обліку оплати праці і (або) порушення вимог до їх оформлення;
- порушення термінів виплати зарплати;
- помилки при нарахуванні виплат за середнім заробітком;
- неповний облік виплат, що мають характер оплати праці;
- відсутність обліку наданої працівникам матеріальної вигоди;
- помилки в розрахунках лікарняних, відпускних;
- помилки у проведенні утримань та нарахувань податків і зборів.

Загальний план аудиту операцій з оплати праці та розрахунків з персоналом підприємства включає:

- аудит оформлення первинних документів;
- аудит системи нарахувань заробітної плати;
- аудит обґрунтованості утримань із заробітної плати та застосовуваних пільг;
- аудит тотожності показників бухгалтерської звітності та реєстрів бухгалтерського обліку;
- аудит розрахунків з утриманих та нарахованих податків і зборів [5, с. 158].

Джерелами аудиторської перевірки обліку розрахунків із заробітної плати можуть бути:

#### 1. Загально-організаційні документи

- колективний договір;
- положення про оплату праці, про відпустки, преміювання;
- правила внутрішнього розпорядку;
- посадові інструкції;
- штатні розписи.

#### 2. Кадрові документи

- накази по кадрах (на прийом, звільнення, переведення, відпустки, преміювання тощо);
- особові справи працівників (особові картки, заяви, трудові договори та інші обов'язкові документи);
- трудові договори, акти виконаних робіт;
- договори цивільно-правового характеру (підряду, надання послуг тощо).

### 3. Бухгалтерські документи

- таблиці обліку робочого часу;
- розрахункові відомості по заробітній платі;
- платіжні відомості по заробітній платі;
- касові документи (прибуткові та видаткові касові ордери);
- особові рахунки;
- журнали-ордери, картки-рахунки, оборотно-сальдові відомості по рахунках обліку заробітної плати;
- акти виконаних робіт за договорами ЦПХ;
- інші документи.

Розглянемо кожну з перелічених в Програмі аудиторських процедур окремо.

Стосовно проведення тесту внутрішнього контролю, аудиторю необхідно встановити, що конкретні засоби контролю ефективно запобігають, виявляють і усувають суттєві викривлення на рівні підготовки фінансової звітності в групах однотипних операцій, залишки за рахунками бухгалтерського обліку або у випадках розкриття інформації.

При визначенні ефективності систем внутрішнього контролю мають значення наступні фактори:

- коло працівників, що беруть участь у формуванні інформації на підприємстві, і наявність у них відповідальності за доручену справу;
- наявність впорядкованих взаємовідносин між ними щодо ведення справ і формування інформації;

- наявність технічних засобів контролю;
- наявність технології контролю;
- здійснення контролю щодо запобігання помилок під час розрахунку заробітної плати.

Система внутрішнього контролю на підприємстві передбачає наявність компетентного персоналу з чітко визначеними правами і обов'язками, дотримання необхідних процедур при здійсненні господарських операцій, наявність контролю за збереженням документації про виконану роботу і нараховану заробітну плату, а також належну перевірку виконання обов'язків працівниками підприємства тощо. Для здійснення тестування внутрішнього контролю аудиторською групою використовуються відповідні робочі документи, в яких фіксуються встановлені факти під час перевірки [9, с. 154].

Під час перевірки колективного договору, положення про оплату праці, положення про відпустки, положення про преміювання, правил внутрішнього розпорядку, посадових інструкцій, аудитор повинен встановити відповідність даних документів чинному законодавству, з'ясувати, чи всі реквізити дотримані при складанні документів, якими особами вони затверджені, чи не погіршують ці документи умови праці та становище працівників порівняно з положеннями, встановленими КЗпП.

Слід пам'ятати, що Колективний договір є актом, який регулює виробничі, трудові і соціально-економічні відносини між Власником (уповноваженим ним органом) та трудовим колективом. Умови колективного договору є обов'язковими для сторін, які його підписали, а у випадку будь-яких суперечок і розбіжностей не можуть трактуватися як такі, що погіршують, порівняно з чинним законодавством України, становище працівників, інакше відповідні умови визнаються недійсними.

Правила внутрішнього розпорядку є регулятором організації праці на кожному підприємстві, в установі або організації. Внутрішній трудовий розпорядок затверджується колективом підприємства за поданням власника або уповноваженого ним органу і профспілкового комітету на основі типових

правил. У цьому документі конкретизуються вимоги законодавства щодо обов'язків працівників (прийом і звільнення з роботи, використання робочого часу, адміністративний вплив на порушників, форми заохочення за сумлінну працю).

Під час перевірки заяв, наказів, табелів обліку робочого часу, штатного розпису та договорів, аудитор звертає увагу на правильність складання цих документів, відповідність дат, номерів, прізвищ, посад працівників, наявність всіх документів, а також умов, які встановлюють дані документи. Перевіряється наявність всіх заяв на прийом, відпустку, звільнення, переведення тощо. Перевіряючи договори, аудитор встановлює правильність їх оформлення, економічну доцільність їх укладення, реальність отриманих за ними результатів і вигод для підприємства, правильність розрахунків за договорами, оподаткування та відображення в обліку. Перевіркою табелів обліку робочого часу аудитор встановлює кількість відпрацьованих робочих днів для кожного працівника.

Під час перевірки наявних трудових книжок та книги їх обліку аудитором встановлюється правильність заповнення цих документів, відповідність порядкових номерів, дат, номерів наказів та здійснених записів у трудових книжках. У книзі обліку руху трудових книжок та вкладишів до них перевіряється правильність записів, а також наявність підписів звільнених осіб. Аудитор звертає увагу на наявність помарок, підчисток та виправлень у даних документах.

Перевіркою розрахункових відомостей по заробітній платі аудитор визначає, чи відповідають дані відомості встановленим окладам, чи правильно зроблений розрахунок у випадках, коли звітний період відпрацьований працівником не повністю, а також чи вірно розраховані утримання із заробітної плати працівника. При цьому, необхідно звернути увагу на те, чи не включені у розрахункові відомості «мертві душі» (тобто особи, які фактично не працюють на підприємстві, але отримують заробітну плату). Також аудитор повинен перевірити правильність нарахування заробітної плати за суміщення посад, за

сумісництво, під час роботи у нічний час, у вихідні та святкові дні згідно з чинним законодавством. Перевіряється також дотримання на підприємстві нарахування заробітної плати не менше затвердженого законодавчо мінімального розміру.

Перевірка графіку відпусток, наказів на відпустку, розрахунку днів наданої відпустки та середньої заробітної плати, дає змогу аудитору встановити, чи відповідають накази інформації, зазначеній у табелях обліку робочого часу, чи правильно зроблено розрахунок відпускних та компенсацій за невикористану відпустку, чи не допускались випадки одночасного нарахування заробітної плати та відпускних за одні й ті самі дні. Також слід перевірити, чи нараховувались взагалі компенсації за невикористану відпустку під час звільнення працівників, чи створений на підприємстві резерв на оплату відпусток, якщо так, то чи правильно він нараховується і використовується.

Під час перевірки правильності нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності, а також допомоги по вагітності та пологах, аудитору слід перевірити правомірність надання цих видів допомог (наявність та правильність заповнення відповідних документів – лікарняних листків), правильність розрахунку днів, що підлягають оплаті за період знаходження на лікарняному, визначення загального трудового стажу, а також середньої заробітної плати, яка повинна розраховуватись згідно діючого законодавства. Необхідно звернути увагу на випадки одночасного нарахування заробітної плати та допомоги з тимчасової непрацездатності одному й тому самому працівнику за один і той самий період.

Перевірка проведення індексації заробітної плати дає змогу аудитору встановити, чи проводиться індексація грошових виплат у вигляді оплати праці на підприємстві, чи вірно визначаються базові періоди, як розраховується коефіцієнт індексації, чи правильно він застосовується до нарахованих доходів.

Під час перевірки обґрунтованості наданих премій аудитором встановлюються підстави щодо їх надання, чи вірно розраховані суми премій у разі зазначення у наказах відсотків до окладу, чи правильно віднесені



нараховані премії до фонду оплати праці. Аудитору слід пам'ятати, що відповідно до норм КЗпП, протягом дії дисциплінарного стягнення заходи заохочення до працівника не застосовуються.

За виданими працівникам позиками аудитору необхідно пересвідчитися у наявності первинних документів щодо такого надання, визначити основні умови та обов'язки сторін, а також суми, що підлягають утриманню із заробітної плати. Необхідно також перевірити дотримання термінів повернення позик, відповідність утримань за позиками КЗпП.

Щодо виданої матеріальної допомоги, аудитору потрібно перевірити підстави такого надання, класифікувати відповідний вид допомоги, визначити правомірність та правильність здійснених утримань та нарахувань щодо виданої матеріальної допомоги.

Щодо утримань із заробітної плати за виконавчими листами, аудитор повинен переконатись у правомірності таких утримань, у відповідності розміру утримань згідно із встановленими нормами КЗпП та наявності відповідних первинних документів.

Перевіркою здійснених утримань ПДФО та ЄСВ з сум нарахованої заробітної плати та нарахувань на ФОП аудитору необхідно встановити, чи правильно зроблені розрахунки цих утримань, чи вірно визначений об'єкт оподаткування та застосовані ставки податків і зборів. Якщо були застосовані податкові соціальні пільги з ПДФО, слід перевірити правомірність такого застосування та наявність відповідних документів, які є підставою для їх застосування. Під час перевірки утримань та нарахувань із заробітної плати аудитором також перевіряється звітність Підприємства у податкові органи та у Пенсійний фонд, співставляються дані, відображені у звітності з даними бухгалтерського обліку. Перевіряючи повноту та своєчасність перерахування ПДФО та ЄСВ, аудитор проводить співставлення дат, коли фактично були здійснені перерахування підприємством, на підставі банківських виписок із датами граничних строків, встановлених законодавством щодо сплати таких податків та зборів.

Перевіряючи своєчасність строків виплати заробітної плати, відпускних, аудитор встановлює, чи не порушені норми чинного законодавства в частині своєчасності виплати заробітної плати, а у разі такого порушення з'ясовує, чи була нарахована та виплачена компенсація за таку затримку згідно з КЗпП [7].

Під час зіставлення сум, відображених у фінансовій звітності, із залишками у регістрах бухгалтерського обліку, аудитором перевіряється кредит рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», на якому відображаються суми:

- нарахованої працівникам підприємства основної та додаткової заробітної плати,
- премії, допомога по тимчасовій непрацездатності,
- інші належні до нарахування працівникам виплати.

За дебетом рахунку 66 перевіряється:

- виплата основної та додаткової заробітної плати, премій;
- допомоги по тимчасовій непрацездатності;
- вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати (погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами);
- утримання податку з доходів фізичних осіб;
- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- платежі за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам.

Крім того, аудитором перевіряються залишки на субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами» та субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами», на яких ведеться облік депонованої заробітної плати та облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці відповідно. Щодо перевірки обліку депонованої заробітної плати, перевіряється правильність оформлення, достовірність документів, які є підставою для виплати депонентів (заяви, довіреності), грошові перекази депонованих сум

поштою особам, яким вони належать. Також встановлюється чи ведеться Книга або Реєстр обліку депонованої заробітної плати.

Перевіркою правомірності віднесення до складу витрат з податку на прибуток виплат на оплату праці та на соціальні внески аудитор встановлює зв'язок таких витрат з господарською діяльністю підприємства та перевіряє повноту і відповідність їх віднесення до певного виду витрат згідно з нормами Податкового Кодексу України № 2755-VI від 02.12.2010 р.

На заключному етапі аудиторською групою проводиться формування пакету робочих документів щодо проведеної перевірки, а також складання звіту аудитора і надання його разом з робочою документацією керівнику групи. Виявлені зауваження, запитання, які з погляду аудитора підлягають подальшому аналізу та обробці, формуються у вигляді робочого документу за встановленою формою. У звітних документах наводяться висновки та рекомендації щодо виявлених порушень та зауважень з обов'язковим зазначенням посилання на відповідний нормативний документ. Робочі та звітні документи аудитора, підшиті в окрему папку за встановленою формою, надаються керівнику групи для включення результатів у звіт.

## Висновок

На підставі проведеного дослідження можна зробити висновок, що заробітна плата - основне джерело доходу персоналу організації, з її допомогою здійснюється контроль за мірою праці й споживання, вона використовується як найважливіший економічний важіль керування економікою. Тому держава приділяє особливу увагу правовим основам організації і оплати праці. Заробітну плату можна розглядати у двох аспектах. По-перше, як економічну категорію, тобто плату за робочу силу, витрати, що становлять одну з основних статей витрат, які впливають, у свою чергу, на собівартість вироблених товарів і послуг; по-друге, як юридичну категорію. В умовах ринку немає тієї строгої регламентації, що була характерна для планової економіки, тому підприємець, керівництво підприємства можуть перевірити кожний з існуючих варіантів оплати праці й застосувати той, котрий найбільшою мірою відповідає цілям його підприємства. На кожному конкретному підприємстві залежно від характеру випускає продукції, що, наявності тих або інших технологічних процесів, рівня організації виробництва й праці застосовується та або інша форма оплати праці.

Проаналізувавши роль заробітної плати в сучасних умовах, проблеми організації та стимулювання праці на підприємствах України, можна сказати, що проблеми зростають на фоні соціально-економічної кризи в країні. Така ситуація спостерігається на підприємствах різної спеціалізації, тому питання, пов'язані із заробітною платою, є дуже важливими як для працівників, так і для роботодавців і держави.

У зв'язку з цим важко переоцінити значення роботи бухгалтера, пов'язаної з обліком витрат на оплату праці. Вона, як правило, найбільш складна та трудомістка. Помилка у нарахуванні заробітної плати автоматично призводить до цілої серії порушень, які є найважчими за своїми наслідками, тому питання нарахування заробітної плати, а також податкового, бухгалтерського статистичного обліку оплати праці займають особливе місце в роботі бухгалтерії кожного підприємства.

В Україні практично створено законодавчо-нормативну базу

регулювання оплати праці відповідно до міжнародних трудових норм. Водночас механізми державного і колективно-договірного регулювання оплати праці ще не спрацьовують в повному обсязі. Для більшості населення заробітна плата втратила свою відтворювальну та стимулюючу функції і фактично перетворилася на різновид соціальних виплат, не пов'язаних з кількістю, якістю та кінцевими трудовими результатами. При цьому її рівень у нашій країні значно нижчий порівняно з розвиненими державами світу.

Отже, важливо покращити систему нарахування заробітної плати та спростити механізм проведення аудиту, тому що без інтеграції економіки України у світову економічну систему неможливо досягти високого рівня добробуту народу.

При обліку оплати праці можуть виникати різного роду порушення та помилки, які негативно впливають на достовірність бухгалтерської звітної інформації. Відтак, до оплати праці як до однієї з основних статей витрат (яка включається до собівартості продукції і, відповідно, впливає на розмір доходу підприємства) завжди необхідно підходити з особливою увагою з метою забезпечення раціонального використання грошових ресурсів та їх економії на підприємстві.

Аудит розрахунків з оплати праці займає об'ємну частину аудиторської перевірки, ця ділянка обліку є досить специфічною та вимагає від аудиторів особливої уваги і зосередженості [6, с. 10]. Під час даної перевірки аудиторю, з одного боку, важливо переконатись у дотриманні підприємством норм чинного законодавства про оплату праці, відсутності порушень умов оплати праці, а з іншого – перевірити правильність сум нарахованої та виплаченої заробітної плати, інших виплат; правильність здійснених нарахувань на фонд оплати праці та відрахувань податків і зборів із заробітної плати, а також відповідність відображення операцій в бухгалтерському обліку і достовірність їх висвітлення у фінансовій звітності підприємства.

### Список використаних джерел

1. Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник / за ред. І.В.Сіменко, Т.Д.Косової – К.: «Центр учбової літератури», 2013. -384 с.
2. Баранов О. Удосконалення системи аудиту оплати праці: проблеми та шляхи вирішення / О. Баранов, С. Міклуха // Довідник економіста. – 2014. – № 10. – С. 50–55.
3. Бутинець Ф.Ф. та інш Бухгалтерський управлінський облік./ Ф.Ф.Бутинець, Т.В.Давидюк, З.Ф.Канурна, Н.М.Малюга, Л.В.Чижевська: За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця - Житомир: ПП «Рута», 2015. – 480с.
4. Волкова І. А. Фінансовий облік – 2: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / І. А. Волкова — К.: Центр учбової літератури, 2014. — 224с.  
[http://shron.chtyvo.org.ua/Volkova\\_Iryna/Finansovyi\\_oblik\\_-\\_2.pdf](http://shron.chtyvo.org.ua/Volkova_Iryna/Finansovyi_oblik_-_2.pdf)
5. Завіновська Г.С. Економіка праці : [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц.] / Г.С. Завіновська. – К. : КНЕУ, 2015. – 158 с.
6. Кантаєва О.В. Шляхи удосконалення обліку оплати праці / О.В. Кантаєва, Л.С. Герасимчук // Молодіж- ний науковий вісник УАБС НБУ. – 2015. – № 2. – С. 10, 186.
7. Кодекс законів про працю України (КЗпП) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.work.ua/kzot/chapter7>.
8. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Микитюк Н. Я. та ін. Фінансовий облік [Текст]: підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк [та ін.] - 2-ге вид., доп. і перероб. - К : Кондор-Видавництво, 2013. - 551с.  
<http://library.kpi.kharkov.ua/NEW/KrupkaFinObl.pdf>
9. Матюх С.А. Типологія національних систем оплати праці в країнах з ринковою економікою / С.А. Матюх // Вісник Хмельницького національного університету. – 2016. – № 3. – С. 174–179.
10. Оляднічук Н.В. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам та його удосконалення / Н.В. Оляднічук [Електронний ресурс].– с. 214. Режим доступу : <http://lib.udau.edu.ua/Бухоблік%20розрахунків%20>

за%20 виплатами%20п.

11. Пахомова І.Г., Арап Г.В. Вдосконалення аудиту оплати праці / І.Г. Пахомова, Г.В. Арап [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/ken-pahomova-ig-arap-gvdoskonalennya-auditu-oplati-pratsi/>.
12. Плахтій Т.Ф. Удосконалення моделі аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівників / с. 74, 120. Т.Ф. Плахтій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis\\_64.exe](http://irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe).
13. Покатаєва О.В. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві / О.В. Покатаєва, Г.О. Кошулинська // Держава та регіони. Науково-виробничий журнал. Серія: Економіка та підприємництво. – 2010. – № 3. – С. 139–141.
14. Про оплату праці : Закон України від 24 березня 1995 р. № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>.
15. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з оплати праці [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uaeconomic.com/ulens-871-1.html>.
16. Сирцева С.В. Проблеми обліку розрахунків за виплатами працівникам в сучасних умовах / С.В. Сирцева // Вісник Причорноморської регіональної науково-практичної конференції професорсько-викладацького складу. – Миколаїв, 2011. – 133 с.
17. Сучасний стан та шляхи вдосконалення обліку оплати праці [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://sophus.at.ua/publ/2014\\_04\\_17\\_18\\_kampodilsk/sekcija\\_2\\_2014\\_04\\_17\\_18/suchasnij\\_stan\\_ta\\_shljakhi\\_vdoskonalennja\\_obliku\\_oplati\\_praci/52-1-0-886](http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk/sekcija_2_2014_04_17_18/suchasnij_stan_ta_shljakhi_vdoskonalennja_obliku_oplati_praci/52-1-0-886).
18. Тертичний О.О. Сучасні системи оплати праці / О.О. Тертичний [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zt.knteu.kiev.ua/file/uazt\\_2013\\_2\\_11.pdf](http://zt.knteu.kiev.ua/file/uazt_2013_2_11.pdf).
19. Ткаченко Н.А. Напрями удосконалення організації облікового відображення оплати праці в реєстрах журнально-ордерної форми / Н.А. Ткаченко //

Економіка АПК. – 2015. – № 10. – С. 64–71.

20. Фаріон В. Я. Облік витрат на оплату праці в спиртовій промисловості [Електронний ресурс] / В. Я. Фаріон // Економіка і регіон. – 2010. – № 1. – С. 191-194.
21. Фінансовий облік 2: навч. посіб./[ Н.М. Ткаченко, О.В. Борова, І.Л. Цюцяк, А.Л. Цюцяк] ; за аг. ред.. Н.М. Ткаченко.- К.:Алерта, 2014.- 456с.