

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
Кафедра обліку у виробничій сфері

МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА
на тему:
«Організація і методика
обліку та оподаткування оплати праці»

Виконала:
студентка групи ОПДм-21
І.М. Стецюк
Науковий керівник:
к.е.н., доцент П.Н. Денчук

Тернопіль –2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ I. Теоретичні основи оплати праці в ринкових умовах господарювання.....	6
1.1 Економічний зміст заробітної плати та особливості її прояву в Україні.....	6
1.2. Системи та форми оплати праці в Україні та в зарубіжних країнах.....	16
1.3. Організаційні аспекти оплати праці.....	28
Висновки до розділу I.....	38
РОЗДІЛ II. Методика обліку та оподаткування оплати праці.....	40
2.1. Облік використання робочого часу та виробітку робітників.....	40
2.2. Техніка підрахунку заробітної плати.....	53
2.3.Обов’язкові та необов’язкові утримання із заробітної плати.....	69
2.4 Аналітичний та синтетичний облік оплати праці.....	76
2.5 Особливості обліку оплати праці з використанням інформаційних систем.....	84
Висновки до розділу II.....	89
РОЗДІЛ III. Методика аналізу й аудиту операцій з оплати праці...91	
3.1. Інформаційне забезпечення аналізу й аудиту операцій з оплати праці	91
3.2.Методика аналізу оплати праці.....	101
3.3. Методичні аспекти аудиту оплати праці та її оподаткування.....	108
Висновки до розділу III.....	122
ВИСНОВКИ.....	123
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	125
ДОДАТКИ.....	134

ВСТУП

Актуальність теми. Перехід до ринкової економіки вимагає від підприємства підвищення ефективності виробництва, конкурентоздатності продукції і послуг на основі впровадження досягнень науково-технічного прогресу.

На сьогоднішній день одним із основних факторів виробництва, який вимагає найбільших витрат є праця. Актуальність даної теми завжди висока, оскільки саме робітники, їх ставлення до праці та високий професіоналізм, забезпечують необхідне зростання продуктивності праці, якості послуг та продукції підприємства, а відповідно і досягнення цільових господарських та фінансових показників діяльності.

Заробітна плата є основним джерелом доходу працівників, з її допомогою здійснюється контроль за мірою праці й мірою споживання. Облік праці й заробітної плати займає одне із центральних місць у всій системі обліку на підприємстві, оскільки трудові доходи кожного працівника визначаються відповідно до особистих внесків, з урахуванням кінцевих результатів роботи підприємства.

Винагорода за працю є основним стимулом працівників. Витрати на оплату праці, як складова витрат підприємства безпосередньо впливають на результати фінансово-господарської діяльності, однак їх збільшення при належній організації господарської діяльності є наслідком підвищення рівня продуктивності праці, якісних характеристик доходу. Тому економічний аналіз оплати праці та контроль за правильністю її обліку, з подальшим впровадженням його результатів у життя, є необхідною функціональною стратегією, успіх якої є запорукою оплати праці та розрахунків з персоналом. В результаті чого, в подальшому можна досягти високих здобутків підприємницької діяльності, конкурентоздатності та динамічного розвитку підприємства.

Окремі аспекти заробітної плати розкриті в працях таких вітчизняних і зарубіжних вчених як Г. Климко, В. Нестеренко, А. Колот, К. Маркс, С.

Мочерний, С. Цимбалюк., Н. Волгіна, М. Лепешинська, Р. Капелюшніков, Д. Пфайфер, та інших.

Питання обліку розрахунків з оплати праці також розглядало багато науковців, серед яких: Бутинець Ф.Ф., Сопко В., Ткаченко Н.М., Завгородній В.П, Сук Л., Костюк В., Крищенко К., Соломченко Д.,Семенов Г.А., Андрущенко Л.О., Покотаєв О.В., Кошулинська Г.О. та інші. Разом з тим, у ході постійних законодавчих змін питання обліку й оподаткування виплат працівникам потребують подальшого детального дослідження.

Метою дипломної роботи є дослідження теоретичних та практичних питань обліку, аналізу та аудиту розрахунків з оплати праці на ТОВ «АБТ 78», а також формування рекомендацій щодо вдосконалення організації оплати праці та підвищення рівня заробітної плати на досліджуваному підприємстві.

Для реалізації поставленої мети **необхідне розв'язання наступних завдань:**

- дослідити економічний зміст заробітної плати та особливості її прояву на підприємствах;
- розглянути системи та форми оплати праці в Україні та в зарубіжних країнах;
- охарактеризувати організаційні аспекти оплати праці;
- розглянути облік використання робочого часу та виробітку робітників на ТОВ «АБТ 78»;
- ознайомитись із технікою підрахунку заробітної плати, її відображенням у аналітичному та синтетичному обліку оплати праці;
- ознайомитись із оподаткуванням заробітної плати та різних утримань із неї в системі автоматизованої системи обробки інформації на досліджуваному підприємстві;
- розкрити інформаційне забезпечення аналізу й аудиту операцій з оплати праці;
- розкрити методику аналізу оплати праці;

- провести економічний аналіз розрахунків з персоналом по оплаті праці;
- розглянути аудит розрахунків з персоналом по оплаті праці
- надати пропозиції щодо вдосконалення організації оплати праці та підвищення рівня оплати праці на ТОВ «АБТ 78».

Об'єктом дослідження є облікова інформація про працю і заробітну плату ТОВ «АБТ 78».

Предметом дослідження є процес обліку, аналізу та аудиту розрахунків з оплати праці досліджуваного підприємства.

Методи дослідження. При написанні дипломної роботи було використано такі методи: індукції та дедукції, теоретичного узагальнення, порівняльного аналізу, абстрактно-логічного підходу та спостереження.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти України, роботи українських та зарубіжних економістів з даної проблеми, статті з економічних журналів, а також фінансова звітність та статистичні матеріали за результатами виробничо – господарської діяльності ТОВ «АБТ 78».

Наукова новизна одержаних результатів проведеного дослідження полягає у розробці й обґрунтуванні пропозицій щодо вдосконалення обліку розрахунків з оплати праці, покращення автоматизації обліку заробітної плати.

Практичне значення одержаних результатів. Врахування розроблених у процесі дослідження пропозицій щодо вдосконалення організації обліку та розрахунків із заробітної плати сприятиме підвищенню ефективності обліку на підприємстві.

Структура роботи. Дипломна робота, зміст якої викладено на 133 сторінках, складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 96 найменувань, 7 додатків та містить 30 таблиць і 51 рисунок.

РОЗДІЛ І

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПЛАТИ ПРАЦІ В РИНКОВИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

1.1. Економічний зміст заробітної плати та особливості її прояву в Україні

Заробітна плата як економічна категорія і елемент системи господарювання належить до числа найскладніших. Вона являє собою елемент управління підприємства, що поєднує інтереси найманого працівника, роботодавця та держави через задоволення суспільних потреб та інтересів кожного з суб'єктів. У ній відображаються відносини виробництва і розподілу, ступінь розвитку продуктивних сил і зрілості виробничих відносин та багато інших аспектів життя суспільства. Необхідно провести дослідження сутності поняття заробітної плати різними вченими.

Для держави заробітна плата є інструментом, за допомогою якого здійснюють регулювання попиту і пропозиції такого специфічного товару, як потенційна працездатність. Для працівника заробітна плата є елементом доходу, величину якого визначають за сукупністю факторів, що впливають на грошовий еквівалент, який отримує працівник від працедавця за реалізовану здатність до праці. Для працедавця заробітна плата є складовою витрат на оплату праці, пов'язаних з витрачанням і використанням знань, навичок та умінь працівника, які приносять йому економічні вигоди [9, с.98].

Протягом кількох десятиліть науковці досліджували сутність поняття заробітної плати і кожен трактує його по-різному, тому її аналіз вимагає комплексного підходу.

Саме слово «зарплата» (англ. salary) має латинське походження, і спочатку означало сіль. Саме сіль була продуктом, виробництво якого суворо контролювалася державою, а отримували її ті, хто перебував на царській службі. Довгий час робота за зарплату не була поширена: і в Римській імперії, і в середньовічній Європі працювали в основному на державній службі [3, с.13].

У XVIII-XIX ст., у період промислової революції, з'явилася величезна кількість нових професій і робочих рук, але оплата їх праці відбувалася, як правило, подобово або відрядно, в залежності від виконаної роботи. Сплачувати зарплату як фіксовану щомісячну ставку не було прийнято [59, с. 52].

Індустріальна революція XIX-XX ст. сприяла створенню великих виробничих заводів, які потребували збільшення кількості співробітників. Винахід електрики, телефону і телеграфу спричинив до зростання штатів працюючих для функціонування нових заводів [59, с. 59].

Слід зазначити, що система оплати праці продовжує розвиватися, а зарплата стала лише частиною загального доходу, разом з пільгами, надбавками, відсотками і преміями. У процесі еволюції економічної думки у суспільстві формувалася своя система поглядів вчених на сутність заробітної плати та фактори, що визначали її загальний рівень і динаміку.

Вперше заробітну плату як ціну праці визначив відомий англійський економіст Вільям Петті ще у XVII ст. Концепція заробітної плати як ціни праці стала одним з класичних варіантів її тлумачення у економічній теорії. Величину заробітної плати англійський дослідник трактував через «природну ціну праці», рівень якої визначається фізіологічним мінімумом засобів існування найманого робітника та членів його сім'ї [21, с. 234].

Отже, спираючись на досвід його досліджень можемо зробити висновки, що рівень заробітної плати визначається економічними, а не правовими чинниками, а працівник отримує тільки частину створеної ним вартості, а решту присвоює власник підприємства.

Аналогічно сутність цих понять розглядав Адам Сміт, стверджуючи, що людина завжди повинна мати можливість існувати за рахунок своєї праці, і її заробітна плата повинна щонайменше бути достатньою для її існування. Вона навіть у більшості випадків повинна бути дещо вищою, інакше людина була б не в змозі утримувати сім'ю, задовільняти свої потреби, і плем'я робітників зникло б після першого покоління» [81, с. 128]. Також він зазначав: «За наявності високої заробітної плати можна завжди знайти

працівників більш діяльних, старанних і тямущих, ніж за низької заробітної плати» [81, с. 129].

На нашу думку, аналізуючи погляди різних вчених, можемо зробити висновок: дійсно якщо заробітна плата є гідною, забезпечує працівнику можливість забезпечити себе і свою сім'ю – це дає можливість задовільняти свої потреби, вільно розпоряджатись коштами, відкласти певну суму для майбутнього. Для цього потрібно мотивувати працівника, щоб він знав, що його цінують, що він приносить користь підприємству, а воно в свою чергу розвивається, ефективно працює, шляхом випуску більшої кількості продукції та її збуту. Відповідно, якщо заробітна плата висока, працівник буде старатись вдосконалюватись, буде проходити курси підвищення кваліфікації, то підприємство підвищить свою конкурентоздатність, збільшить свої обороти, що принесе йому прибутковість.

Ще однією концепцією заробітної плати є концепція Д. Рікардо, яку він запозичив у своїх попередників (В. Петті, Ф. Кене, А. Тюрго), трактуючи її як ринкову ціну праці, але намагався «вдосконалити» з позицій теорії народонаселення та закону заробітної плати Т. Мальтуса. «Природною ціною праці, – писав Д.Рікардо, – є та, яка необхідна, щоб робітники мали можливість існувати і продовжувати свій рід без збільшення або зменшення їхньої кількості» [3, с. 128].

К. Маркс розглядав заробітну плату в органічній єдності з вартістю товару робоча сила. «...Вартість робочої сили – це вартість життєвих засобів, необхідних для підтримання життя її власника... Сума життєвих засобів, – писав К. Маркс – повинна бути достатньою для того, щоб підтримати працюючого індивіда як такого в стані нормальної життєдіяльності» [60, с. 28]. Автор «Капіталу», на відміну від усіх представників класичної політичної економії, які розуміли під заробітною платою плату за працю, трактував заробітну плату найманого робітника як результат обміну останнього з капіталістом за робочу силу, а не за працю.

На нашу думку, згідно з поглядами К. Маркса, якщо робочу силу розглядати з точки зору вартості, то зрозуміло, що, як і будь-який інший товар, вона потребує суспільно необхідних витрат на своє відтворення за даних суспільних умов. Мінімальна межа цих витрат – вартість життєвих засобів, що фізично необхідні робітникам.

М. Туган – Барановський трактування К. Марксом заробітної плати як перетвореної форми вартості та ціни робочої сили вважав абсурдним. Тому виділив два основних чинники, від яких залежить заробітна плата:

- 1) зростання продуктивної сили праці – економічний або об'єктивний фактор;
- 2) соціальна сила робітничого класу – соціальний, або суб'єктивний, фактор.

Як свідчить проведений нами аналіз, підходи до заробітної плати як соціально- економічної категорії розвивалися поступово.

Одночасно багато теоретиків-економістів вважає, що вихідним положенням при з'ясуванні сутності заробітної плати є грошовий вираз життєвих благ, які забезпечують відповідні умови праці для відтворення робочої сили, тобто дають змогу підтримувати стан постійної працездатності найманого працівника та утримувати членів сім'ї [3, с. 139].

До числа сучасних визначень сутності заробітної плати відноситься теорія людського капіталу. Головна увага в ній приділяється якісним характеристикам робочої сили, де лише невелика частина зарплати видається за звичайну, некваліфіковану працю, а для того щоб отримати більшу заробітну плату, потрібно більше вкласти в свій рівень освіти, кваліфікації тощо. Використовуючи теорію людського капіталу, можна логічно пояснити і глибше дослідити такі кардинальні проблеми як економічне зростання, розподіл доходів, роль та значення освіти в суспільному відтворенні, динаміка заробітків, мотивація тощо. Ця теорія стала ідеологією значних інвестицій в освіту й розвиток людей на всіх рівнях, оскільки вони розглядаються як ефективне джерело економічного зростання [3, с. 145].

Досліджуючи, зміст та особливості заробітної плати, неможливо уявити її без людської праці, оскільки все, що потрібно для проживання і розвитку людини, створюється завдяки праці.

За своєю економічною сутністю оплата праці – це унікальна категорія, яка забезпечує, відтворення такого ключового елементу продуктивних сил, як людина та її праця. Вона виступає основою функціонування та розвитку людського суспільства, незалежно від будь-яких суспільних форм, умов існування людей, це – постійна природна необхідність, без якої неможливе людське життя [85, с. 53].

Праця – це складне і багатоаспектне явище, воно відіграє в житті суспільства досить важливу роль, оскільки саме це поняття від людського життя не може бути відокремлене. Завдяки тому, що люди трудяться, змінюючи у процесі праці навколишнє середовище і пристосовуючи його до своїх потреб, вони не лише забезпечують своє існування, але і створюють умови для розвитку і прогресу суспільства [21, с. 48].

Людська праця виступає однією з найважливіших форм самовираження, самоактуалізації й самовдосконалення людини. Її слід розглядати як свідому цілеспрямовану діяльність; докладання людиною розумових та фізичних зусиль для одержання корисного результату у задоволенні своїх матеріальних та духовних потреб. Шляхом виконання певних обов'язків, люди вступають у певні соціальні відносини, взаємодіючи один з одним під час здійснення праці.

Заробітна плата є найбільшим проявом активізації людського фактора і використання трудового потенціалу, своїх професійних вмінь та навичок. У ході розвитку економіки і суспільства матеріальна винагорода за працю була і залишається надалі найважливішим трудовим стимулом. Тому, існує необхідність у ретельному виборі напрямків удосконалення оплати праці з метою створення ефективної системи розрахунків [78, с. 34].

Існують різні аспекти трактування даної економічної категорії (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Поняття заробітної плати

Примітка. Складено автором на основі [9, с.243].

Із рисунку 1.1. можна сказати, що заробітна платня – це сукупність винагород за відпрацьований робочий час. Величина фонду заробітної платні трудового колективу кожного робітника має пряму залежність від досягнутих кінцевих результатів.

Ефективність оплати праці певною мірою визначається діючою системою заробітної плати. Заробітна плата як соціально-економічна категорія, з одного боку, є основним джерелом грошових доходів працівників, тому її величина суттєво відповідає рівню добробуту всіх членів суспільства. З іншого боку, її правильна організація мотивує працівників підвищувати ефективність виробництва, внаслідок чого безпосередньо

впливає на темпи й масштаби соціально-економічного розвитку країни [71, с. 140].

Заробітна плата – це основна частина коштів, що направляються на споживання, що є часткою доходу (чиста продукція), що залежить від кінцевих результатів роботи колективу і розподіляється між працівниками відповідно до кількості і якості праці, що затрачена та реального трудового внеску кожного і розміру вкладеного капіталу [71, с. 144].

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» розрізняють: основну заробітну плату, додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Сума всіх витрат на оплату праці передбачає розрахунок фонду оплати праці.

Фонд оплати праці – це основний економічний показник з оплати праці, що широко використовується у господарській практиці, статистичній звітності, економічному аналізі [28, с. 32].

У сукупності ці види виплат формують фонд оплати праці підприємства (рис. 1.2).

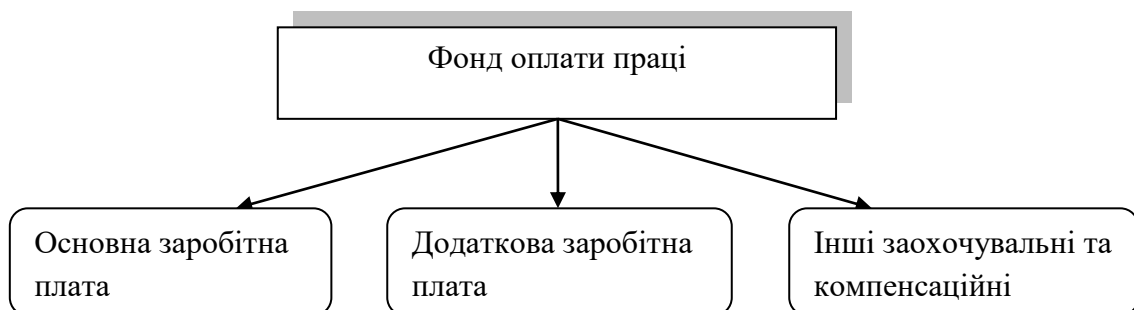


Рис. 1.2. Фонд оплат праці підприємства

Примітка. Складено автором на основі [28, с.34]

Як і будь-яка економічна категорія заробітна плата має власну структуру, затверджену Інструкцією зі статистики заробітної плати, у якій визначено види виплат, такі як основна заробітна плата, додаткова заробітна плата та інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які належать до фонду заробітної плати (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Види виплати, які включають у фонд оплати праці

Примітка. Складено автором на основі [28,с.35]

Під час здійснення розрахунків з оплати праці також існують виплати, які не відносять до фонду заробітної плати (рис.1.4).

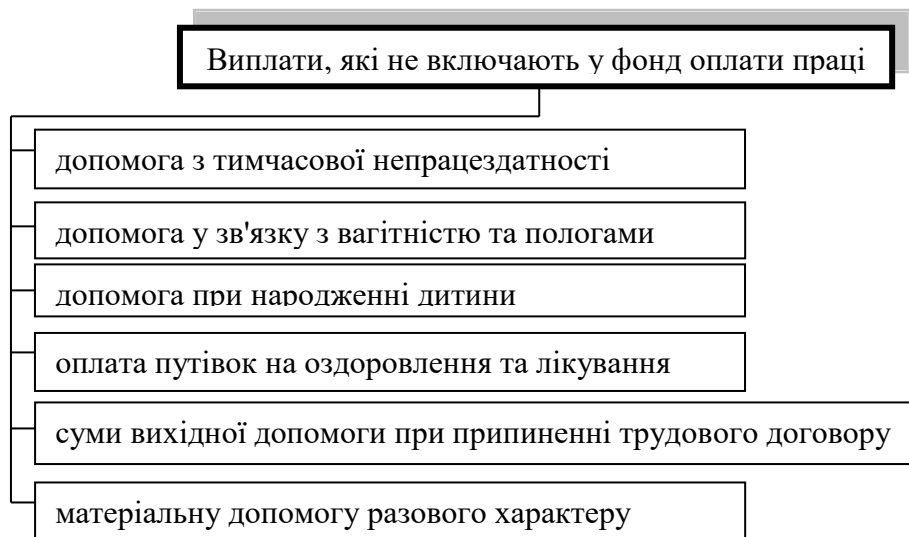


Рис. 1.4. Виплати, які не включають у фонд оплати праці

Примітка. Складено автором на основі [28, с.38]

Всі норми з оплати праці підприємства встановлюють у колективному договорі, у ньому зазначають: системи і форми оплати праці, норми праці та розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, надбавки, доплати та премії.

На сьогоднішній день існує величезна кількість трактувань сутності заробітної плати, що пояснюється різними науковими поглядами дослідників. Її систематизація подана в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Дослідження поняття «заробітна плата» у літературних джерелах

Підхід до поняття «заробітна плата»	Сутність поняття «заробітна плата»	Представники різних видів підходів
Вартісний	Заробітна плата розглядається з позиції ціни праці, яку отримує працівник.	Брезицька К.Ф., Бутинець Ф.Ф., Дубовська О.В.
Ринковий	Заробітна плата – це елемент ринку праці, що є ціною, за якою найменший працівник продає послуги робочої сили.	Жидовська Н.М., Колот А.М.
Мотиваційний	Заробітна плата – це елемент витрат виробництва, і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці	Калина А.В., Мочерний С.В., Пашута Н.І., Швець Л.П., Яременко Л.М
Юридичний	Заробітна плата – винагорода, обчислена у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.	Васильчак С.В., Золотогоров В.Г., Петрова І.Л., Усач В.Б.

Примітка. Складено автором на основі [8, с. 31]

Як видно з таблиці 1.1 підходи науковців щодо визначення поняття «заробітна плата» надто різні. Тому в першу чергу доцільно визначитися із розумінням заробітної плати у даному дослідженні. Зважаючи на багатоаспектність представленого поняття, його можна розглянути з декількох позицій, а саме:

– з позиції підприємця (по-перше, це стаття витрат, що знижує прибуток; по-друге, є мотиваційним чинником);

- з позиції працівника (є основним джерелом доходу і, як наслідок, ознакою підвищення рівня життя);
- як елемент ринку праці (її рівень впливає на попит та пропозицію робочої сили) [48, с. 25].
- як «грошове вираження вартості та ціни товару «робоча сила» і частково результативності її функціонування».
- як економічну категорію, що відображає стосунки роботодавця і найманого працівника.

Базуючись на проведеному аналізі, заробітна плата – це ціна, яку отримує працівник, як винагороду в грошовому виразі, що стимулює його до здобуття високих кінцевих результатів праці, з одного боку і як елемент витрат виробництва з іншого [20, с. 18].

Суть поняття «заробітна плата» розкривається у функціях (рис. 1.5), які вона виконує в процесі суспільного відтворення.

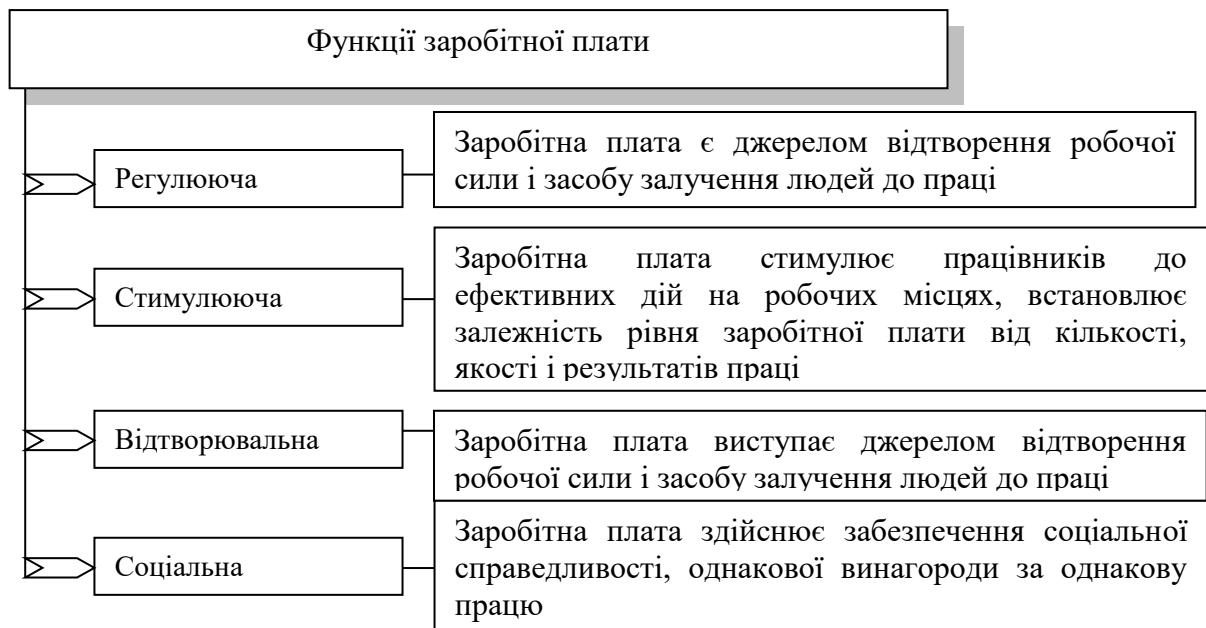


Рис. 1.5. Функції заробітної плати

Примітка. Складено автором на основі [20, с. 22].

Побудова організації оплати праці є досить складним завданням для будь-якого виробництва, оскільки складно врахувати всі індивідуальні особливості в організації та структурі для кожної галузі підприємства.

На сьогоднішній день існує велика кількість трактувань сутності заробітної плати, що пояснюється різними науковими поглядами науковців.

Дослідження поняття оплати праці дало нам можливість визначити поняття заробітної плати, отже заробітна плата – це винагорода за працю, виконану людиною з певними навичками за проміжок часу, а її величина – це ціна праці, яка визначається на ринку праці в результаті взаємодії попиту на конкретні види праці та її пропозицію.

Щоб заробітна плата на підприємстві була чітко організована і сприяла заохоченню працівників, необхідно заздалегідь продумати кроки з підготовки та впровадження критеріїв продуктивності, що підвищують зацікавленість працівників як в індивідуальних показниках, так і в кінцевих результатах роботи господарюючого суб'єкта. Заробітна плата повинна залежати безпосередньо від результатів праці й у той же час впливати на його показники, стимулювати розвиток виробництва, ефективність роботи, підвищення кількісних і якісних результатів праці.

1.2 Системи та форми оплати праці в Україні та в зарубіжних країнах

Важливими елементами організації заробітної плати є її форми і системи, які забезпечують зв'язок між оплатою праці та її результатами (індивідуальними і колективними).

Форми і системи оплати праці встановлюються кожним підприємством самостійно у колективному договорі з дотриманням вимог і гарантій, передбачених законодавством. Вони забезпечують зв'язок оплати праці з конкретними результатами праці кожного окремо робітника.

Важливим елементом механізму визначення кожної окремої індивідуальної заробітної плати є системи оплати праці. Вони виступають, з одного боку, з'єднувальною ланкою між нормуванням праці і тарифною системою, а з іншого – засобом досягнення певних якісних показників. Цей елемент організації оплати праці є способом установаження залежності

величини заробітної плати від кількості, якості праці та її результатів. При виборі системи заробітної плати та форми заробітку, роботодавець управляє інтенсивністю та якістю праці конкретних працівників [9, с. 308].

Досліджуючи, систему оплати праці слід розуміти, що це є діючий на підприємстві організаційно-економічний механізм взаємозв'язку між показниками, що характеризують міру праці й міру її оплати відповідно до практично досягнутих результатів праці, тарифних умов оплати праці та погодженою між працівником і роботодавцем ціною на послуги робочої сили.

У законодавстві України передбачені такі основні системи оплати праці: тарифна та безтарифна (рис. 1.6).

Тарифна система є основою для встановлення правильного співвідношення між темпами зростання продуктивності праці та середньої заробітної плати працівників [55, с. 34]. За її допомогою визначають необхідну кількість працівників відповідної спеціальності та встановлюють співвідношення між низько- та високооплачуваними категоріями робітників.

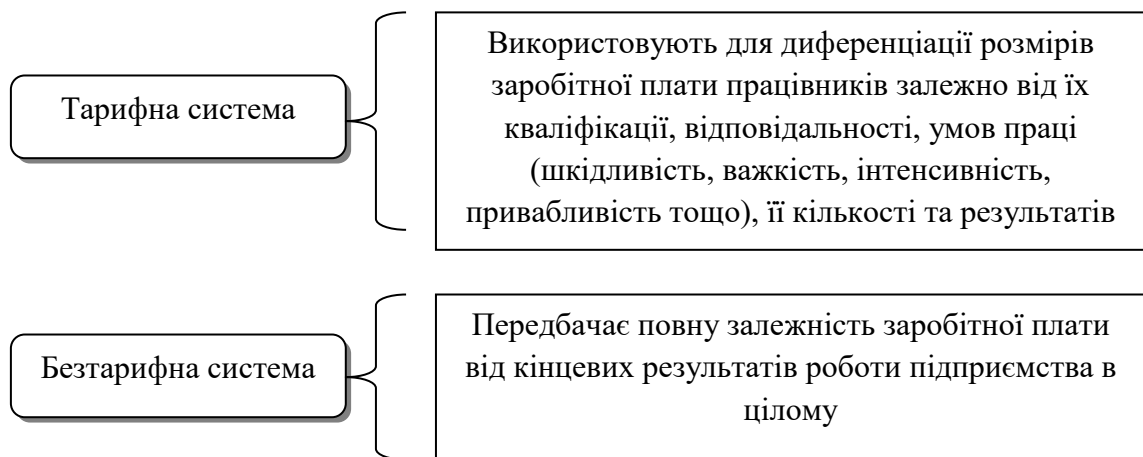


Рис. 1.6. Системи оплати праці в Україні

Примітка. Складено автором на основі [55, с. 36]

Із рисунка 1.6 можемо відмітити, що кожна система відрізняється між собою певними особливостями та їх обов'язково потрібно враховувати при розрахунку заробітку робітникам.

Тарифна система включає: тарифні сітки; тарифні ставки; схеми посадових окладів; тарифно-кваліфікаційні довідники [48, с. 248].

Тарифна сітка – це шкала, яка відображає співвідношення в оплаті праці працівників різної кваліфікації, які виконують роботи різної складності.

Характерними ознаками тарифної сітки є кількість розрядів, тарифні коефіцієнти і діапазон співвідношення крайніх тарифних коефіцієнтів.

Тарифна ставка – це виражений в грошовій формі розмір оплати праці працівника за одиницю робочого часу (година, день, місяць).

Тарифно-кваліфікаційні довідники – це збірники кваліфікаційних характеристик професій, згрупованих за видами робіт. Вони включають детальну характеристику основних видів робіт із вказанням вимог до кваліфікації працівника.

Тарифна система оплати праці організовується у вигляді двох форм: погодинної та відрядної. Кожна з форм заробітної плати охоплює кілька систем оплати праці для різних організаційно-технологічних умов виробництва.

Форми заробітної плати мають відповідати таким вимогам [9, с. 140]:

- 1) досконало відповідати результатам праці;
- 2) створювати передумови для постійного зростання ефективності та якості праці;
- 3) сприяти підвищенню матеріальної зацікавленості працівників у постійному виявленні і використанні резервів підвищення продуктивності праці і якості продукції.

Основними вимірниками результатів праці є кількість виготовленої продукції, яка відповідає стандартам якості за певний проміжок часу, тобто кількість днів (годин), протягом яких працівник фактично був працював на підприємстві. Такому поділу вимірників затрат праці відповідають дві форми заробітної плати: відрядна відповідає певній кількості виробленої продукції, погодинна – кількості відпрацьованого часу.

Відрядна форма оплати праці проводиться за нормами й розцінками, встановленими на підставі розряду працівника. Основними умовами застосування є наявність кількісних показників роботи, що невід’ємно залежать від конкретного працівника і піддаються точному обліку, а також необхідність стимулювання зростання випуску продукції та існування реальних можливостей підвищення виробітку на конкретному робочому місці. Використання цієї форми оплати праці дозволяє встановити обґрунтовані норми виробітку, чіткий облік їх виконання, що у свою чергу не повинно призводити до погіршення якості продукції, порушень технологічних режимів, техніки безпеки, а також до перевитрачання сировини, матеріалів, енергії [95, с. 77].

В Україні форми оплати праці, які застосовують виробничі підприємства показано на рисунку 1.7.



Рис. 1.7. Системи і форми оплати праці в Україні

Примітка. Складено автором на основі [95, с. 79]

В Україні на підприємствах найпоширенішими є наступні системи відрядної форми оплати праці:

– Пряма відрядна система оплати праці:

За індивідуальної прямої відрядної системи розмір заробітної плати прямо залежить від результатів роботи кожного робітника. Виготовлена робітником продукція або виконана ним робота оплачується за індивідуальними розцінками.

Індивідуальна відрядна розцінка визначається двоюко:

1. Для тих виробництв, в яких за характером виробничого процесу застосовуються норми виробітку:

$$P_B = \frac{TC}{N_{\text{вир}}} \quad (2.1)$$

де TC – це є погодинна або денна тарифна ставка, яка відповідає певному розряду виконаної роботи;

$N_{\text{вир}}$ – норма виробітку за норми часу.

2. Для тих виробництв, де застосовуються норми часу:

$$P_B = TC \times N_{\text{ч}} \quad (2.2)$$

де TC – погодинна або денна тарифна ставка, яка відповідає розряду цієї роботи;

$N_{\text{ч}}$ – норма часу, хв.

За прямої відрядної системи заробіток працівника розраховується множенням кількості одиниць виробленої продукції та розцінки за одиницю продукції:

$$Z_{\text{вдр}} = P \times Q \quad (2.3)$$

Розцінка визначається діленням погодинної тарифної ставки на норму виробітку або множенням погодинної тарифної ставки на норму часу (у годинах) на виготовлення одиниці продукції.

На підприємстві можуть бути випадки, коли норма часу на певну операцію або на виготовлення якогось виробу однакова, а розряд робіт на їх виконання різний, тоді розцінка буде тим вищою, чим вищий розряд роботи.

– Непряма відрядна система заробітної плати:

За непрямої відрядної системи заробіток працівника залежить не від його особистого виробітку, а від результатів праці працівників, що їх він

обслуговує. Вона застосовується для оплати тих категорій допоміжних робітників (наладчиків, ремонтників, кранівників), праця яких не піддається нормуванню та обліку, але значною мірою визначає рівень виробітку основних робітників.

Заробіток робітника за цієї системи розраховується за формулою:

$$Звдрн = ТСд \times t \times Квн \quad (2.4)$$

де ТС д – погодинна тарифна ставка допоміжного працівника;

t – фактично відпрацьована кількість годин цим робітником;

Квн – середній коефіцієнт виконання норм виробітку всіма робітниками, що обслуговуються. Його розраховують так:

$$Квн = \frac{Вс}{Нв} \quad (2.5)$$

де Вс – виробіток в середньому на одного працівника;

Нв – змінна норма виробітку у шт.

Загальний заробіток за розраховується за формулою:

$$Рнепр = \frac{ТС ден.доп}{Ноб \times Вп} \quad (2.6)$$

де ТСден.доп. – денна тарифна ставка допоміжного робітника, праця якого оплачується за непрямою відрядною системою, грн.-коп;

Ноб. – кількість робочих місць, які обслуговуються за встановленими нормами;

Вп – планова норма виробітку, встановлена для кожного виробничого об'єкта, що обслуговується.

– Відрядно-прогресивна оплата праці:

Відрядно-прогресивна оплата праці передбачає оплату робіт, виконаних у межах виробничого завдання виплачується за твердими нормами (розцінками), а виробіток понад завдання – за підвищеними розцінками, причому розцінки збільшуються прогресивно зі збільшенням кількості продукції, виробленої понад завдання.

Отже, заробіток у цій системі визначається за формулою:

$$Ззаг = Звідр + \frac{(Звідр (Пв - Пн) \times Кр)}{Пв} \quad (2.7)$$

де Звідр – відрядний заробіток за прямими розцінками;

Пв – відсоток виконання норм виробітку;

Пн – вихідна база для нарахування прогресивних доплат, яка виражена у відсотках виконання норм виробітку;

Кр – коефіцієнт збільшення прямої відрядної розцінки за шкалою прогресивних доплат.

– Відрядно-преміальна система оплати праці:

Суть відрядно-преміальної системи в тому, що робітникові нараховується, крім заробітку за прямою відрядною системою, премія за виконання та перевиконання певних кількісних та якісних показників. Розмір премії встановлюється у відсотках до заробітку, визначеному відрядними розцінками.

Загальний заробіток за відрядно-преміальної системи розраховується за формулою:

$$Ззаг = Звідр + \frac{Звідр (П1 + П2) \times Ппл}{100} \quad (2.8)$$

де Звідр – заробіток за відрядними розцінками, грн.;

П1, П2 – відсоток премії за виконання плану і технічно обґрунтованих норм і за кожний відсоток перевиконання плану або норм;

Ппл – відсоток перевиконання плану виробництва або норм.

Застосування цієї системи обмежується, як правило, дільницями, що стримують роботу всього підприємства, за браком у них стимулюючих факторів підвищення якості продукції або послуг.

– Акордна система оплати праці:

Відмінність акордної системи полягає в тому, що вона застосовується на підприємствах з тривалим циклом виробництва. Тобто встановлюється не на окрему виробничу операцію, а за весь комплекс робіт із визначенням кінцевого строку його виконання, виходячи із чинних норм часу та розцінок.

Заробіток розраховується за формулою:

$$\text{Закор} = \text{ТС}_{\text{інд}} \times \text{тпл} + \text{ТС}_{\text{під}} (\text{тпл} - \text{тф}) \quad (2.9)$$

де $\text{ТС}_{\text{інд}}$ – індивідуальна погодинна тарифна ставка;

$\text{ТС}_{\text{під}}$ – підвищена тарифна ставка;

тпл – плановий час виконання робіт;

тф – фактичний час виконання робіт.

Погодинна оплата праці робітників здійснюється за годинними (денними) тарифними ставками з урахуванням відпрацьованого часу та рівня кваліфікації, що визначається тарифним розрядом.

За простої погодинної оплати заробіток працівника розраховується:

$$\text{Зпог.} = \text{ТС} \times \text{T} \quad (2.10)$$

де ТС – годинна тарифна ставка відповідного розряду;

T – кількість відпрацьованих годин.

– Погодинно-преміальна система оплати праці:

У погодинно-преміальній системі окрім тарифного заробітку працівник одержує премію за досягнення певних кількісних або якісних показників. Загальний заробіток визначається за формулою:

$$\text{Зпог.пр.} = \text{ТС} \times \text{T} + \text{П} \quad (2.11)$$

За застосування погодинно-преміальної системи з використанням нормованих завдань заробіток може складатися з трьох частин:

1) погодинного заробітку, що розраховується пропорційно до відпрацьованого часу, і доплат за професійну майстерність та умови (інтенсивність) праці;

2) додаткової оплати за виконання нормованих завдань, що нараховується у процентах до погодинної оплати за тарифом;

3) премії за зниження трудомісткості виробів або робіт.

Заробітна плата є важливою мотиваційною складовою продуктивності зайнятості. Адже система організації праці, її оплати, стимулювання персоналу повинні бути спрямовані на підвищення ефективності праці. При цьому повинні бути використані різні стимулювання матеріального та

морального типу, організаційні заходи: підвищення заробітку, справедливість в оплаті праці, поліпшення організації виробництва.

Безтарифна система оплати праці – це організація оплати праці, яка ґрунтується на принципі часткового розподілу зароблених колективом коштів між працівниками згідно з прийнятими співвідношеннями (коефіцієнтами) в оплаті праці різної якості (залежно від кваліфікації, посади, спеціальності працівників тощо) [48, с. 249](рис. 1.8).

За такої системи не використовують гарантовані тарифні ставки і посадові оклади, більшість видів премій, доплат і надбавок. Для безтарифних систем оплати праці характерним є гнучкість, простота і доступність для розуміння всіма працівниками, забезпечення їх зацікавленості у результатах праці.

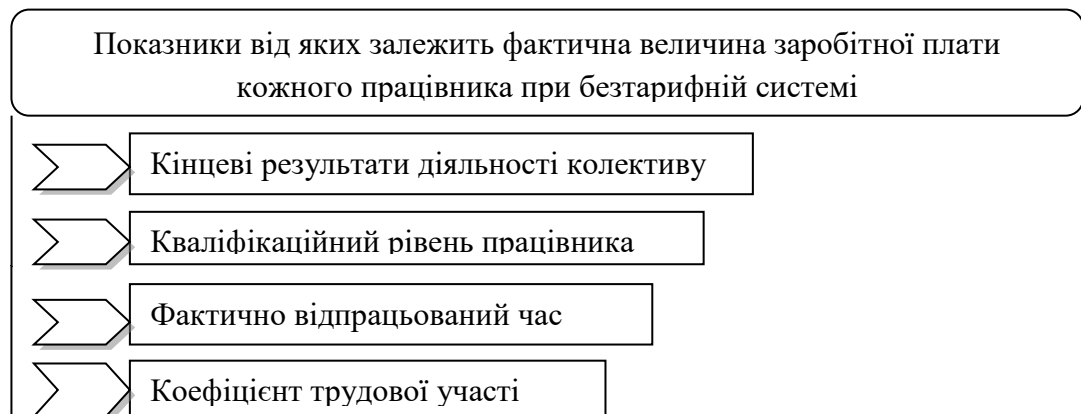


Рис. 1.8. Показники від яких залежить фактична величина заробітної плати кожного працівника при безтарифній системі

Примітка. Складено автором на основі [48, с. 250]

Із рисунка 1.8 можемо зауважити, що сутність безтарифної системи оплати праці полягає у розподілі колективного заробітку за заздалегідь встановленими коефіцієнтами оцінювання праці різного рівня складності, тому роботодавець сам вирішує які застосовувати йому форми та системи оплати праці. Щоб виявити певні проблеми у застосуванні систем і форм оплати праці на території України та вказати їх шляхи вдосконалення, нам потрібно дослідити та проаналізувати досвід інших країн.

У країнах з розвиненою ринковою економікою виділені два напрямки в системах стимулювання працівників підприємства (рис. 1.9).

В західних фірмах в даний час спостерігається тенденція до індивідуального встановлення заробітної плати, яке зводиться до:

- визначення певного розміру мінімального річного заробітку кожному працівникові з врахуванням усіх винагород;
- неоднакового підвищення заробітної плати в межах запропонованого приросту загального її фонду;
- відмови від індексації у зв'язку зі зростанням цін;
- врахування при визначенні персональних надбавок заслуг працівників, а не їх стажу;
- регламентації процедури врахування заслуг.

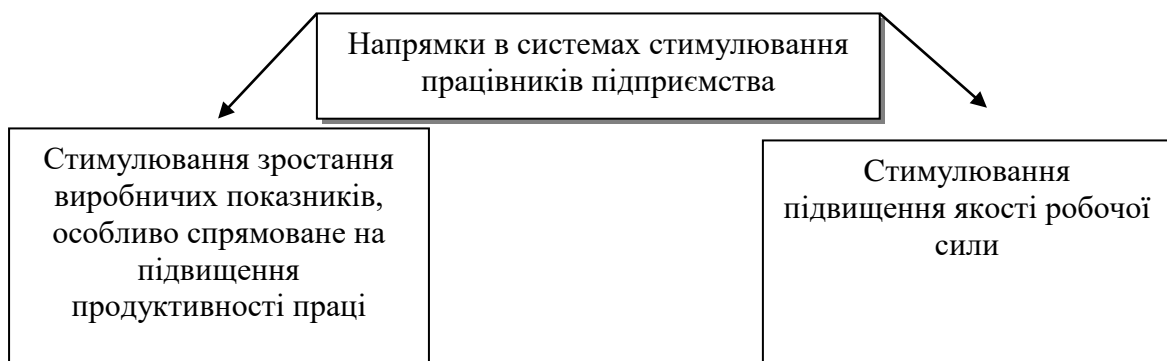


Рис. 1.9. Напрямки в системах стимулювання працівників підприємства

Примітка. Складено автором на основі [68, с. 27]

У межах індивідуального підходу щодо оплати праці виділяється три групи працівників (рис. 1.10).

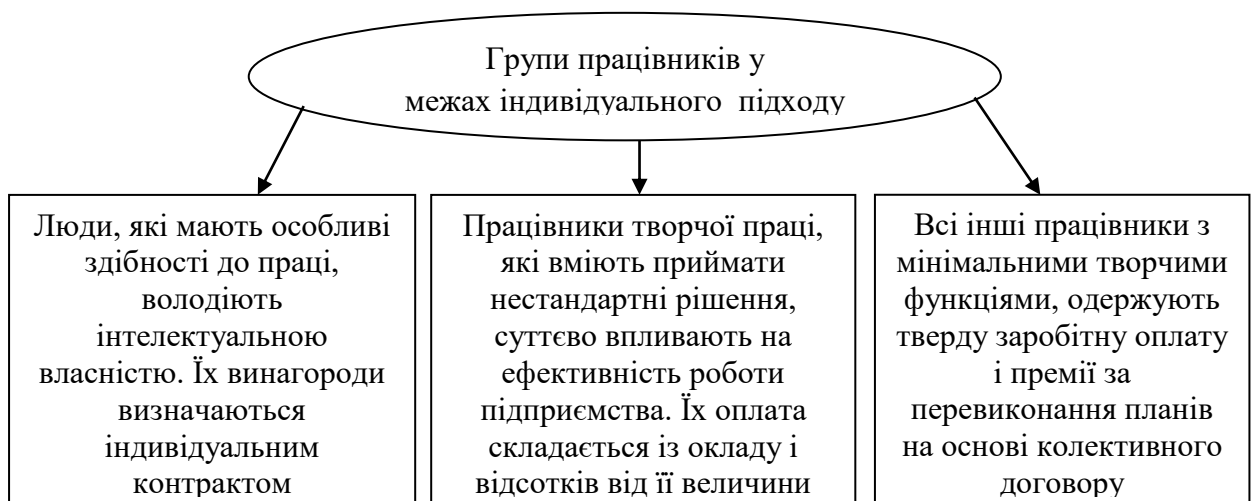


Рис. 1.10. Групи працівників у межах індивідуального підходу

Примітка. Складено автором на основі [68, с. 32]

Нині 70-80 % працівників у розвинутих країнах переведені на погодинну оплату. Це зменшує кількість трудових конфліктів, покращує психологічний клімат у колективі, попереджує можливість страйків.

Більшість сучасних систем заробітної плати складається з двох частин: базової (постійної) і додаткової (змінної).

На сьогоднішній день у розвинутих країнах застосовують різноманітні системи оплати.

Доприкладу, у Великобританії введена практика укладання договорів про продуктивність між адміністрацією підприємства та профспілками, що представляють інтереси працівників. Суть цих договорів полягає в тому, що доходи від зростання продуктивності праці діляться у відповідній пропорції між підприємцями і працівниками, що дозволяє підвищити оплату праці, при цьому не збільшуючи прямих виробничих витрат [58, с. 76].

У капіталістичних країнах важливим є вимірювання індивідуального вироблення продукції кожним робітником, тобто особистого внеску окремого робітника в загальний виробничий процес. При цьому всі системи погодинної форми оплати праці базуються на тарифній системі і нормативах [58, с. 82].

У Франції відмовилися від жорсткої індексації, і регулювання заробітної плати здійснюється з урахуванням колективної і індивідуальної продуктивності. Однак мінімальна заробітна плата продовжує індексуватися. Фонд заробітної плати на базі колективної зацікавленості передбачається безпосередньо пов'язати з економічними результатами фірми [58, с. 89].

В оплаті праці знайшла застосування система «оцінки заслуг», яка призначена для встановлення заробітної плати працівникам однакової кваліфікації, але мають різні показники роботи. Оцінка працівника проводиться за виробничим (виконання норм, рівень браку, використання робочого часу і т.д.) і особистісним (ініціативність, трудова і творча активність, відповідальність на виробництві, вміння працювати в колективі)

факторам. При цьому застосовують різні методи оцінки заслуг працівників: анкетування, бальна оцінка, експертна оцінка і тощо.

Відповідно до цього у економіці Франції системи оплати праці включають в себе певні форми (рис 1.11).

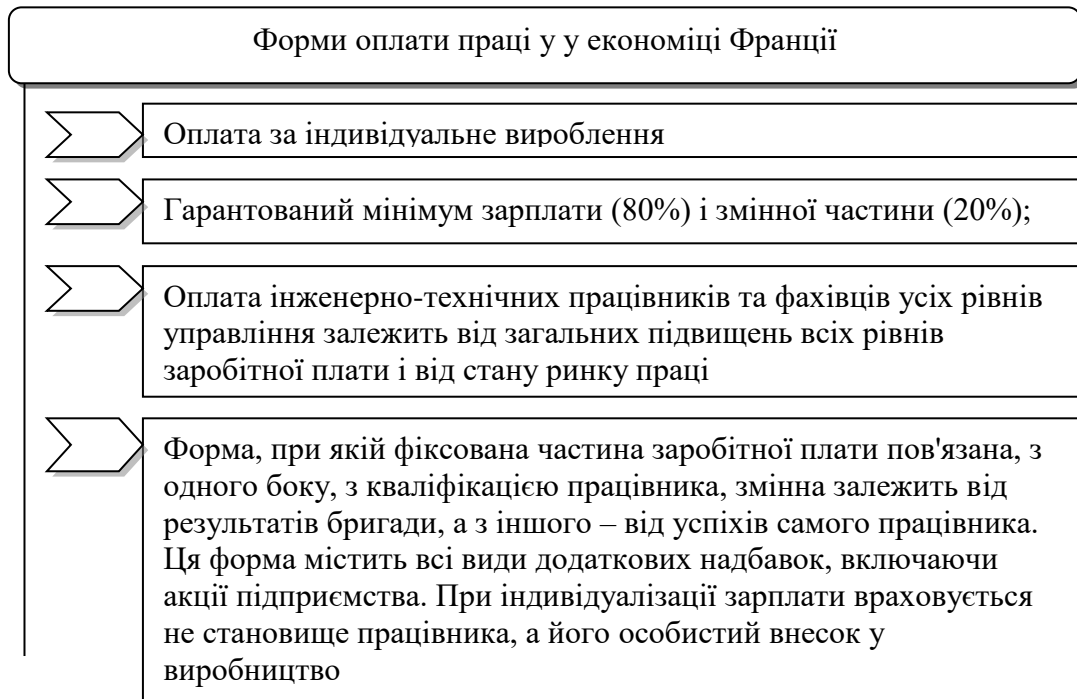


Рис. 1.11. Форми оплати праці у економіці Франції

Примітка. Складено автором на основі [58, с. 90]

Система оплати праці в США базується на оцінці змісту роботи і вимог до виконавця для її виконання. У зв'язку з високим рівнем організації праці робітники працюють на погодинній ставці.

Абсолютні розміри заробітку залежать від кваліфікації працівника і вартості проживання у даній місцевості. При позитивній оцінці праці працівника його заробітна плата щорічно підвищується.

Складові заробітної плати працівника в США демонструє таблиця 1.2. Аналізуючи таблицю 1.2. можна сказати, що до постійної частини заробітної плати відносять основну заробітну плату, згідно тарифній системі і схем окладів, а також з постійних дотацій і надбавок. До змінної частини включають систему доплат за перевищення встановлених працівнику обов'язків і перевиконання планових завдань; систему індивідуальних

надбавок за підвищені особисті трудові показники; плату за понаднормові години роботи, кліматичні умови. Допомоги і пільги з фонду соціального споживання включають в себе допомоги на навчання, відпускні дотації, позики з особистого страхування, часткову оплату лікарняних листів.

Таблиця 1.2

Структура заробітної плати американського працівника

Постійна частина	Змінна частина	Допомоги і пільги	Участі в акціонерному капіталі	Участь у прибутках
40-45 % витрат на робочу силу	10-25 % витрат на робочу силу	16-20 % витрат на робочу силу	Знижки при придбанні акцій	Виплата бонусів

Примітка. Складено на основі [58, с. 99]

Заохочення працівника здійснюється шляхом матеріального стимулювання і просування по службових сходах, пов'язаного з підвищенням кваліфікації через систему навчання. Система оплати праці в американських фірмах має мотиваційним ефектом і стимулює підвищення продуктивності праці.

Система оплати праці в Японії заснована на базі анкетних даних працівника виходячи з віку, статі, освітнього рівня, стажу роботи та форми найму робочої сили. Специфіка тарифної системи оплати праці працівників зумовлюється системою довічного найму. Ефективність праці працівника підвищується в міру збільшення його віку і стажу роботи, у зв'язку з цим збільшується одержувана ним заробітна плата [15, с. 91].

Під час дослідження існуючих систем і форм оплати праці можна сказати, що при виборі конкретної системи чи форми оплати плати потрібно брати до уваги рівень технічного оснащення виробництва, характер технологічного процесу та організації виробництва і праці, ступінь використання виробничих потужностей і устаткування, стан нормування праці, адже від цих показників залежить ефективність діяльності підприємства.

1.3. Організаційні аспекти оплати праці

В умовах становлення та розвитку ринкових відносин, перебудови та удосконалення господарського механізму важливе значення має організація праці.

Питання організації праці і раніше, і в сучасних умовах господарювання, є предметом наукової діяльності та об'єктом практичної діяльності підприємств, оскільки раціонально та ефективно організований процес праці є вагомим чинником зростання продуктивності праці, зниження затрат виробництва. А це, в свою чергу, сприяє конкурентоспроможності суб'єктів ринкової економіки та ефективності їхньої діяльності. Внаслідок чого, важливим є значення всіх факторів, які впливають на результативність виробництва.

Організація оплати праці регулюється певними нормативними документами (1.12) та Правилами внутрішнього трудового розпорядку ТОВ «АБТ 78» (див. Додаток А).

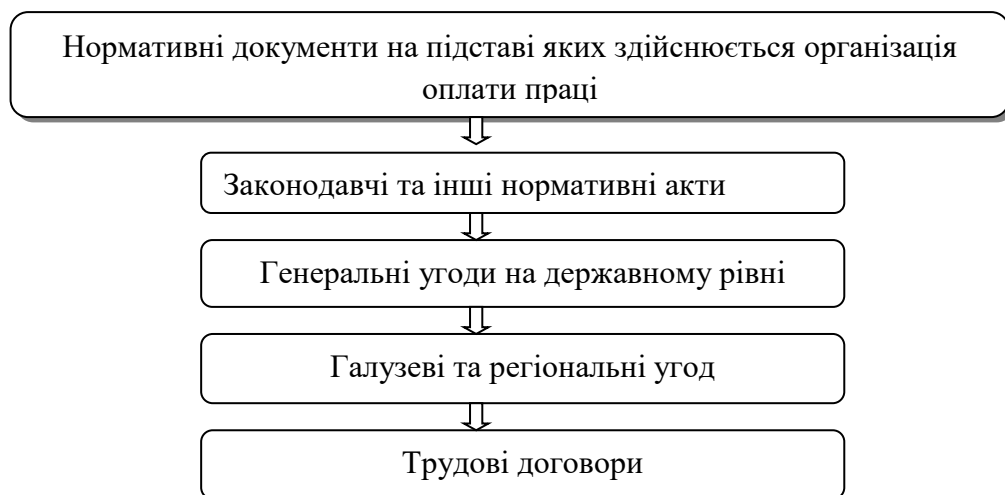


Рис. 1.12. Нормативні документи на підставі яких здійснюється організація оплати праці

Примітка. Складено автором на основі [49, с. 118]

Суб'єктами організації оплати праці є: органи державної влади та місцевого самоврядування; власники або їх представницькі органи; професійні спілки, об'єднання професійних спілок та працівники.

Форми та методи суспільної організації праці залежать від форми власності на засоби виробництва, рівня розвитку науково-технічного прогресу, економічних законів, які існують в суспільстві та в сфері соціально-трудових відносин [18, с. 238].

Внаслідок формування соціально зорієнтованої ринкової економіки зростає престижність висококваліфікованої якісної праці, внаслідок чого зростає трудова активність працівників. Забезпечувати це покликана раціональна організація праці, оскільки її основною функцією має бути оптимальне поєднання працівників та засобів виробництва в процесі праці для створення максимальної ефективності функціонування робочих місць, виробничих структур. Оскільки, організація праці базується на взаємозв'язку технології і людини в єдиному виробничому процесі, на забезпеченні найбільш ефективному використанні матеріальних і трудових ресурсів, сприяє збереженню здоров'я працівників, розвитку та реалізації їх творчого потенціалу.

При організації виробництва вирішуються всі питання щодо використання обладнання, спеціалізації та комбінування виробничих процесів, організації роботи основних та допоміжних цехів підприємства, забезпечення виробництва сировиною, енергією, транспортом. Взаємозв'язок організації праці та організації виробництва полягає в тому, що питання організації праці вирішуються з врахуванням типу виробництва. Разом з тим, ефективність використання засобів, предметів праці, ритмічність випуску продукції та питання раціонального використання робочої сили залежать від стану організації праці [45, с. 137].

Поняття «Організація праці» має кілька значень, тому необхідно детально з'ясувати зміст та значення організації праці, охарактеризувати її основні елементи, зрозуміти тенденції її розвитку та методи оптимізації на підприємстві (рис. 1.13).

Із рисунка 1.13 можна зробити висновок, що організація праці повинна розглядатися з двох боків: по-перше, як стан системи, що складається з

конкретних взаємопов'язаних елементів і відповідає цілям виробництва; по-друге, як регулярна діяльність людей по впровадженню нововведень у існуючу організацію праці для приведення її у відповідність до досягнутого рівня розвитку науки, техніки і технології.

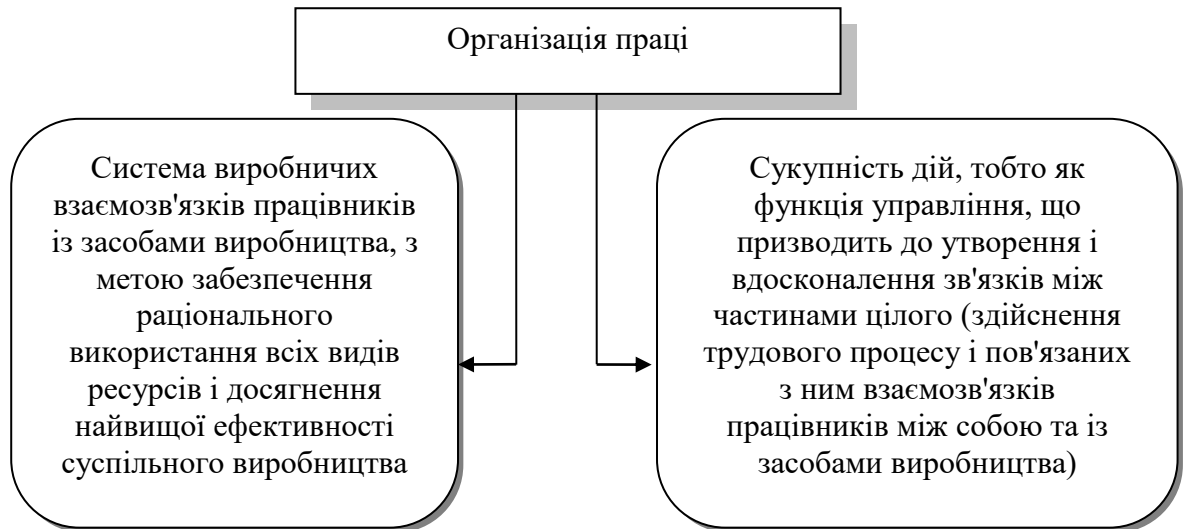


Рис. 1.13. Поняття організації праці

Примітка. Складено автором на основі [57, с. 129]

На всіх рівнях управління виробництвом в умовах ринкової економіки можна виділити економічні та соціально-психологічні завдання щодо покращення організації праці (рис. 1.14).

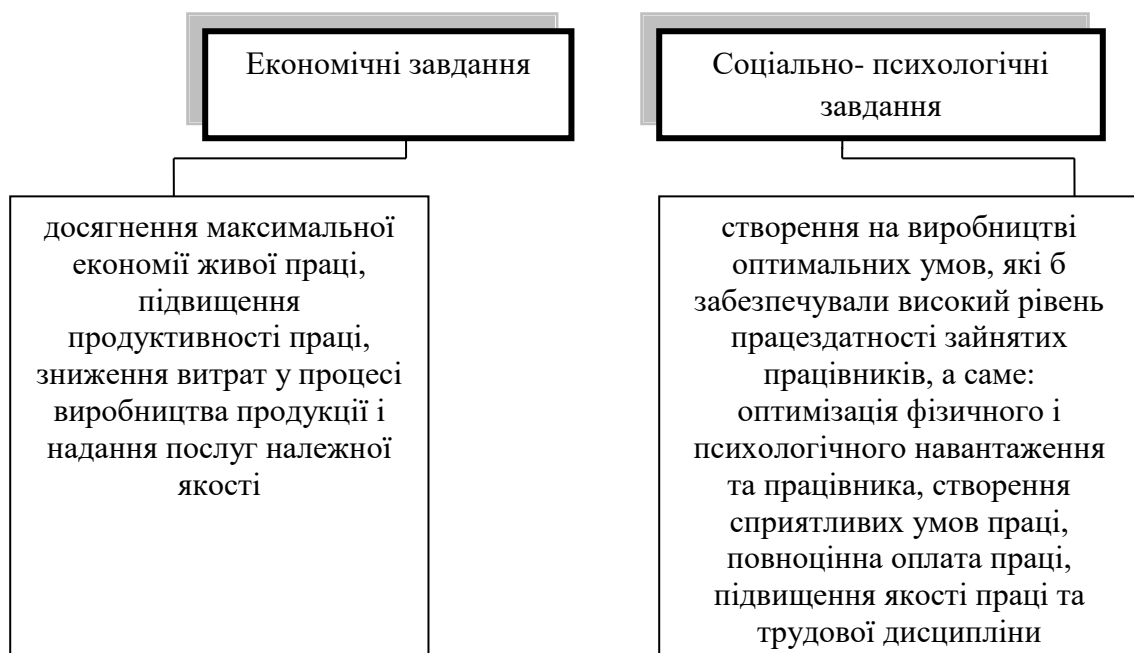


Рис. 1.14. Завдання щодо покращення організації праці

Примітка. Складено автором на основі [57, с. 136]

У змісті організації праці, беручи до уваги особливості вирішуваних завдань, виділяють кілька елементів, розглянемо їх у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Елементи організації праці

№ з/п	Назва елементів організації праці	Зміст елемента
1.	Поділ і кооперування праці	передбачає розподіл працівників за систематизованими трудовими функціями, робочими місцями, а також відповідне групування і комбінування працівників у виробничі колективи
2.	Нормування праці	передбачає ретельний розрахунок норм витрат праці на виробництво продукції і послуг як основу для організації праці та визначення ефективності виробництва
3.	Організація і обслуговування робочих місць	включає раціональне планування і оснащення робочих місць згідно з фізіологічними даними та смаками людини
4.	Організація підбору персоналу та його розвиток	включає планування потреби у робочій силі, профорієнтацію, наймання персоналу, підвищення кваліфікації
5.	Покращення умов праці	передбачає усунення шкідливості виробництва, надлишкових фізичних, психологічних і емоційних навантажень

Примітка. Складено автором на основі [57, с. 140]

Організація праці має змінний зміст. Вдосконалюючи матеріально-технічну базу виробництва і культурно-технічний рівень працівників, це сприятиме оптимізації організації праці. Застосування нових видів енергії і матеріалів для виготовлення видів продукції, змінюють якісний зміст трудових та потребу у кількості працівників, їх професійному і кваліфікаційному складі. Це приводить до змін у організації праці [78, с. 96].

Організація праці тісно взаємопов'язана з організацією виробництва. Як складова частина організації виробництва організація праці включає проведення заходів, спрямованих на раціональне використання робочої сили.

Плануючи трудові процеси типовою є ситуація альтернативного вибору між різними формами організації праці, прийомами та методами виконання робіт. Внаслідок цього, управлінському персоналу, приймаючи рішення, слід керуватися економічними, соціальними і психо-фізіологічними факторами [18, с. 113].

– Економічні: підвищення ефективності виробництва, зростання продуктивності праці, ефективна зайнятість персоналу, рівномірна напруженість праці, краще використання обладнання та інших матеріальних ресурсів.

– Соціальні: оцінюється задоволення потреб для працівника у організації праці через змістовність праці, її різноманітність, відповідальність.

– Психо-фізіологічні: поєднання трудових функцій в межах оптимальних фізичних та нервових навантажень.

При аналізі змісту організації праці слід враховувати особливості вдосконалення організації праці виробничого рівня, на якому вона відбувається (рис. 1.15).

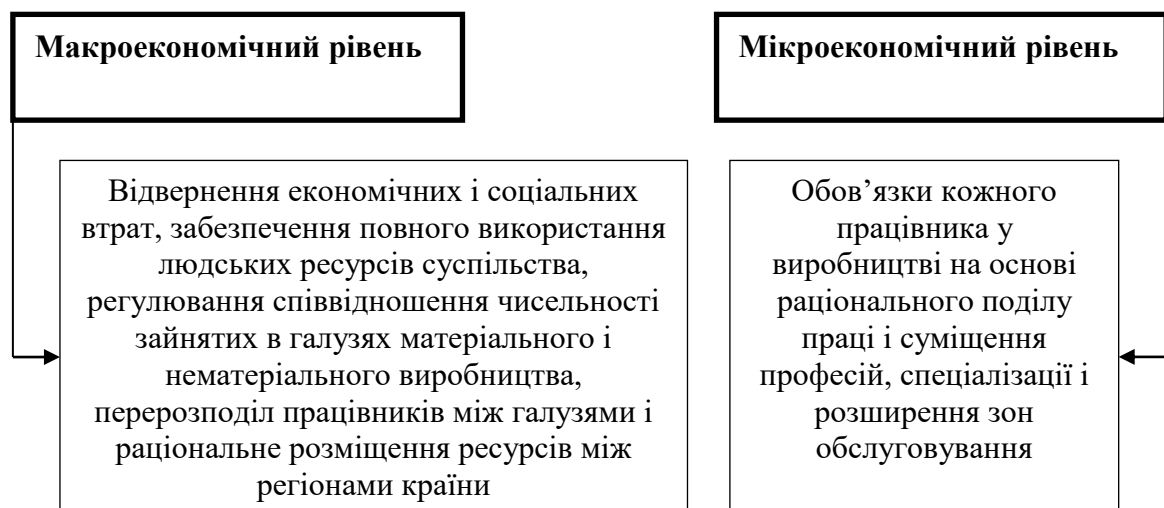


Рис. 1.15. Рівні організації праці

Примітка. Складено автором на основі [18,с.115]

Поділ праці як спеціалізація трудової діяльності, що призводить до виділення і співіснування різноманітних її видів, він є основним фактором зростання продуктивності праці. На підприємстві процес поділу праці, який доцільно враховувати при нормуванні праці, – це відокремлення різних видів трудової діяльності від загального цілого та закріплення їх за певними групами людей [18, с. 116].

Існують такі основні види поділу праці: технологічний, поопераційний, функціональний, професійний, кваліфікаційний (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Види поділу праці

№з/п	Назва виду	Зміст виду поділу праці
1.	Технологічний поділ	Поділ виробничого процесу за однорідними видами робіт, фазами і циклами виробництва
2.	Поопераційний поділ	Поділ за окремими операціями при виготовленні виробу для скорочення виробничого циклу
3.	Функціональний поділ	Між функціями різних категорій працівників
4.	Професійний поділ	Між групами робітників за ознакою технологічної однорідності виконуваних ними робіт і залежить від знарядь і предметів праці, технології виробництва
5.	Кваліфікаційний поділ	Відокремлення складних робіт від простих залежно від ступеня складності виконуваних робіт

Примітка. Складено автором на основі [18, с. 119]

Із таблиці 1.4. можна сказати, що ефективність розподілу функцій серед працівників зумовлена поглибленням їх трудових навичок, володіння більш широким колом професійних знань, спеціалізацією та вдосконаленням засобів праці.

З поділом праці нерозривно пов'язане її кооперування, що означає виробничу взаємодію між окремими працівниками, бригадами для досягнення певного виробничого ефекту. Кооперування праці зумовлене спеціалізацією виробництва, рівнем технічної досконалості устаткування, виробничих процесів, формою організації праці, технологічною та організаційною структурами підприємства.

Ефективність кооперації має на меті забезпечення найраціональнішого використання робочої сили і засобів праці, постійно діючих виробничих процесів, підвищення продуктивності праці, що у свою чергу впливає раціонально на соціально-трудова взаємовідносини між учасниками виробництва, та узгодженні їхніх інтересів і цілей виробництва.

Існують такі взаємозв'язані форми кооперування праці (рис. 1.16).

На основі рисунка 1.16 ми можемо сказати, що поділ та кооперування праці завжди взаємопов'язані, оскільки без взаємопов'язаної праці людей, зайнятих на різних робочих місцях у ході виробничих процесів, неможливо забезпечити безперервність виробничого процесу в цілому.

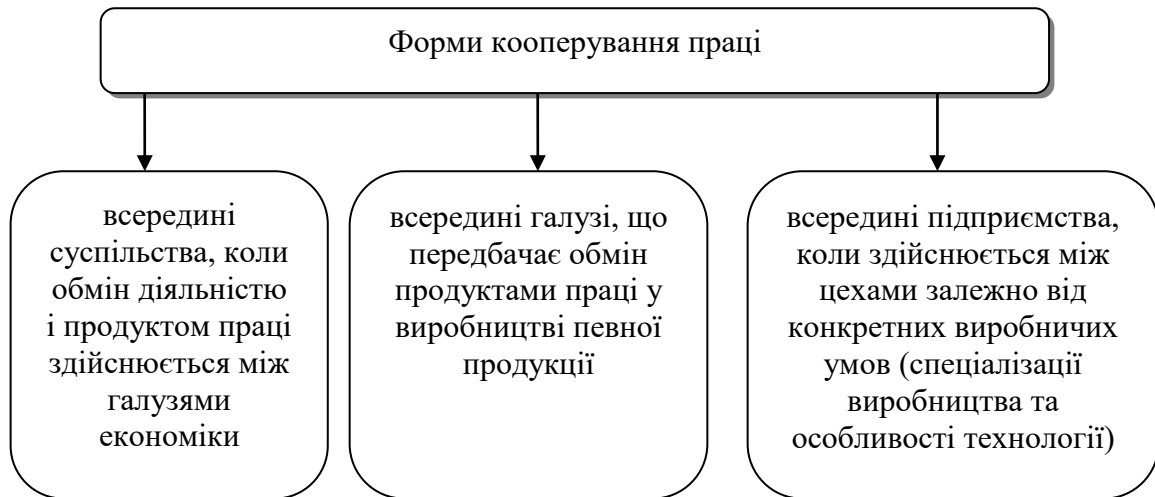


Рис. 1.16. Форми кооперування праці

Примітка. Складено автором на основі [18, с. 127]

Нормування праці є складовою частиною управління виробництвом, яке полягає у визначенні необхідних витрат праці на виготовлення продукції. Вони являють собою регламентовані характеристики режимів роботи. На їхній основі підприємство самостійно розробляє свої норми праці.

Норма праці – це норматив праці, скоректований на спеціалізацію досліджуваного підприємства. Характеристика основних норм праці наведена у таблиці 1.5.

Із таблиці 1.5. можна сказати, що норми праці складають основу системи планування роботи підприємства організації оплати праці персоналу, обліку затрат на продукцію, встановлення завдань з підвищення продуктивності праці, визначенні потреби в кадрах, управління трудовими відносинами на підприємстві.

Нормування праці є засобом визначення як міри праці для виконання тієї чи іншої конкретної роботи, так і міри винагороди за працю залежно від її кількості та якості.

Таблиця 1.5

Змістова характеристика основних норм праці

Вид норми	Змістова характеристика
Норма виробітку	Кількість одиниць роботи, що повинні бути виконані за одиницю часу (годину, зміну, місяць, рік і т. д.). Норма виробітку обернено пропорційна нормі часу.
Норма обслуговування	Число об'єктів, що повинні обслуговуватися за одиницю часу одним чи кількома працівниками.
Норма часу обслуговування	Витрати часу на обслуговування одного об'єкта (покупця чи клієнта, устаткування).
Норма чисельності працівників	Необхідна кількість працівників для виконання передбаченого обсягу робіт за одиницю часу.

Примітка. Складено автором на основі [44, с. 68]

Метою нормування праці є удосконалення організації виробництва і праці, поліпшення її умов та скорочення затрат на випуск продукції, що, у свою чергу, підвищить продуктивність праці та сприятиме розширенню виробництва і зростанню реальних доходів працівників.

Завданнями нормування праці на досліджуваному підприємстві є:

- встановлення нормативу часу на одиницю продукції;
- впровадження найбільш раціонального режиму використання устаткування, машин і механізмів;
- розробка найбільш раціональної структури виробничого процесу;
- проведення аналізу виконання норм праці для розкриття резервів виробництва та продуктивності праці;
- перегляд норм праці у зв'язку зі зміною умов праці та проведення організаційно технічних заходів;
- впровадження ефективної організації праці робітника на робочому місці.

Нормування праці на підприємствах виконує важливі функції, оскільки є основою організації заробітної плати, тому що норми затрат робочого часу одночасно стають і мірою винагороди за працю, маючи тісний зв'язок з тарифною системою. Установлення норм праці має на меті гарантувати суспільству визначену продуктивність праці, а працівнику визначений рівень заробітної плати. За виконання норм праці оцінюється трудова діяльність кожного працівника й оплачується його праця.

Важливим елементом організації праці на підприємстві є організація робочих місць з метою створення на кожному з них необхідних умов для високопродуктивної і високоякісної праці при якомога менших фізичних зусиллях і мінімальному нервовому напруженні працівника.

Залежно від специфіки виробництва робочі місця можна класифікувати за різними ознаками (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Класифікація робочих місць за ознаками

№з/п	Назва ознаки
1.	За професіями (робоче місце бухгалтера, машиніста прес-гранулятора)
2.	За кількістю виконавців (індивідуальні або колективні)
3.	За мірою спеціалізації (спеціалізовані або універсальні)
4.	За рівнем механізації (робочі місця ручної роботи, автоматизовані)
5.	За специфікою умов праці (стаціонарні і рухомі, підземні і висотні, робочі місця із шкідливими або небезпечними умовами праці)

Примітка. Складено автором на основі [68, с. 108]

Організація робочих місць – це підпорядкована цілям виробництва система заходів по їх оснащенню засобами і предметами праці.

До оснащення робочого місця відносять: основне технологічне і допоміжне обладнання; організаційне оснащення (засоби зв'язку і сигналізації, робочі меблі); технологічна оснащення (робочі та вимірювальні інструменти, запасні частини тощо); робоча документація; засоби комунікації для подачі на робоче місце енергії, інформації, матеріалів, сировини. Важливою умовою є раціональне просторове розміщення засобів оснащення

на робочому місці так, щоб забезпечити зручність їх обслуговування, вільний доступ до обладнання, економію рухів і пересувань працівника, хороший огляд робочої зони, безпеку праці, зручний взаємозв'язок із суміжними робочими місцями, з підлеглими і керівниками.

Обслуговування робочих місць здійснюється за такими функціями: підготовча, інформаційна, виробнича, інструментальна, налагоджувальна, енергетична, контрольна тощо [68, с. 112].

Перебуваючи на роботі, людина витрачає комплекс життєвих сил і енергії, які залежать від умов праці, тому вони мають бути належні, щоб досягати ефективних результатів праці. Умови праці – це сукупність факторів зовнішнього середовища, що впливають на здоров'я та працездатність людини в процесі праці.

Дослідивши питання про організації оплати праці і формування її рівня становлять основу соціально-трудова відносин, оскільки включають інтереси всіх учасників трудового процесу. Правильна організація оплати праці сприяє більш повному заохоченню працівників, а отже, і підвищенню ефективності виробництва на досліджуваному підприємстві.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ I

На основі проведеного дослідження поняття заробітної плати, нами узагальнено, що: заробітна плата – це винагорода, яка обчислена у грошовому виразі за трудовим договором та яку роботодавець сплачує працівникові за виконану ним роботу.

Під час дослідження систем та форм оплати праці підприємств ми дійшли висновку, що при застосуванні тарифної системи найпоширенішими на підприємствах є відрядна та погодинна форми оплати праці, кожна з них має свої особливості підрахунку.

В ході дослідження організаційних аспектів оплати праці автор приходиться до висновку, що для вдосконалення системи оплати праці в сучасних умовах господарювання необхідно:

1. Забезпечити підвищення рівня організації робочого місця; забезпечити своєчасну видачу робочого завдання.
2. Поліпшити технічний стан робочого місця, провести профілактичний і поточний ремонт, модернізацію.
3. Розробити адаптовану для підприємства гнучку єдину тарифну сітку, власну прогресивну шкалу між розрядних коефіцієнтів, що враховують складність праці, рівень кваліфікації і відповідальність.
4. Забезпечити механізм послідовного встановлення мінімальної ставки першого тарифного розряду на рівні прожиткового мінімуму.
5. Підтримувати стабільність і своєчасність виплати заробітної плати, проводити її індексацію з урахуванням інфляції;
6. Розробити гнучку систему індивідуального і колективного матеріального преміювання за наслідками роботи за місяць, квартал, півріччя і рік; підвищити якість і зміцнити систему нормування праці у всіх структурних підрозділах з використанням різноманітних видів нормування (норм виробітка, норм обслуговування, норм часу);
7. Визначити чітку відповідальність за різного роду порушення, конкретизувати заходи матеріальної і дисциплінарної відповідальності,
8. Створити оптимальні умови для кар'єрного зростання добре працюючим працівникам.

РОЗДІЛ II

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ

2.1 Облік використання робочого часу та виробітку робітників

Об'єктом нашого дослідження є Товариство з обмеженою відповідальністю «АБТ 78», воно зареєстроване в органах державної влади 10.12.2014. про що свідчить Виписка з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, ідентифікаційний код № 402922519182. Підприємство є платником податків на загальній системі оподаткування. Форма власності – приватна. Місцезнаходження юридичної м. Тернопіль, вул. Текстильна, 38.

В своїй діяльності Товариство керується: Цивільним кодексом України, Господарським кодексом України, Законами України «Про господарські товариства», «Про власність» тощо.

Бухгалтерський облік на ТОВ «АБТ 78», ведеться згідно з вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.99 р. Підприємство дотримується принципів, методів та процедур НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», які використовують для складання і подання фінансової звітності, а також формування облікової політики.

Статутом передбачено виконання даним підприємством різних видів діяльності, але основна спеціалізація – це виробництво паливних гранул та брикет, величезний інтерес до виробництва твердого біопалива пов'язане з різким подорожчанням газу і можливим скороченням подачі його споживачам. Продукція користується попитом у населення для обслуговування твердопаливних котлів та домашніх печей.

Привабливість пелет, у якості палива, полягає в тому, що за незначного обсягу вони мають високу теплотворну здатність, екологічно безпечні та економічно вигідні.

На будь-якому підприємстві облік розпочинається з детального вивчення господарської діяльності самого підприємства.

Для ефективного управління господарською діяльністю ТОВ «АБТ 78» ведеться постійний юридично обґрунтований бухгалтерський облік всіх операцій, зокрема операцій пов'язаних з обліком використання робочого часу (явка на роботу, фактично відрацьований час, простої, запізнення, прогули і невиходи на роботу із різних причин) та виробітку робітників на підставі достовірних даних первинної документації, котра служить основою для обчислення заробітної плати робітникам, а також вивчення виконання норм виробітку.

За організацію обліку персоналу, ведення первинних документів безпосередньо відповідає відділ кадрів. У своїй практиці відділ кадрів досліджуваного підприємства застосовує різні форми первинної облікової документації (рис. 2.1), залежно від ситуації працівника.

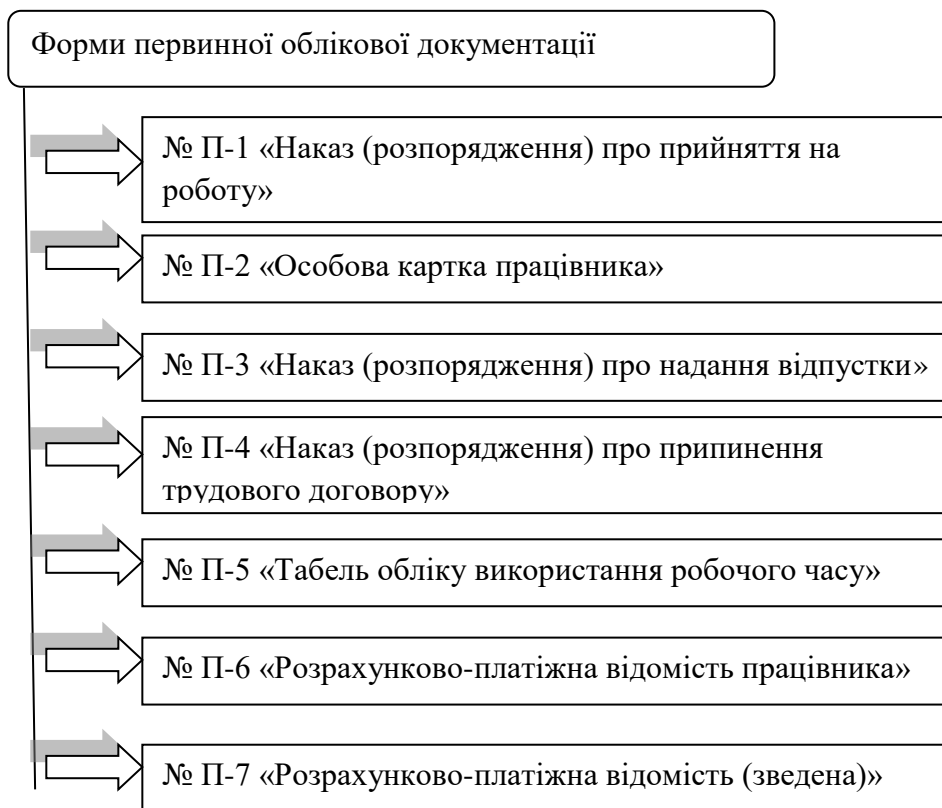


Рис. 2.1. Типові форми первинної облікової документації зі статистики праці

Примітка. Наведено за [89,с.250]

Кожна особа, яка влаштовується на роботу на ТОВ «АБТ 78» має пред'явити паспорт, ідентифікаційний код, трудову книжку, документи про освіту (спеціальність, кваліфікацію), документи про стан здоров'я.

Працівника вважають зарахованим, якщо на нього оформлений «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу» (типова форма № П-1) (рис. 2.1), у якому відображають дату прийняття на роботу, відповідну посаду, форму і розмір заробітної плати.

Щоб надалі, реалізувати своє право на працю, працівник укладає трудовий договір із підприємством ТОВ «АБТ 78». Відповідно до якого, працівник зобов'язується виконувати роботу за вказаною посадою, має підпорядковуватись внутрішньому трудовому розпорядку, а власник підприємства має надати необхідні умови праці для виконання роботи та зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату.

Після того як прийнято та підписано наказ про прийняття на роботу працівника ознайомлюють із колективним договором, правилами внутрішнього трудового розпорядку, роботою, яку він буде виконувати, умовами праці та проводять інструктаж з техніки безпеки [22, с. 49].

На підставі підписаного наказу про прийняття на роботу, робиться запис про зарахування працівника у його трудовій книжці, яка зберігається у відділі кадрів ТОВ «АБТ 78». Трудова книжка оформляється протягом п'яти днів після прийому на роботу. Керівник підприємства несе відповідальність за організацію ведення обліку, зберігання і видачу трудових книжок.

Працівнику присвоюється табельний номер. Він складається із шифру структурного підрозділу та порядкового номера працівника у відомості обліку особового складу цього підрозділу, що у свою чергу, дозволяє одразу групувати заробітну плату за об'єктами обліку витрат та категоріями персоналу. Надалі його використовують в усіх документах з обліку робочого часу, виробітку та розрахунків з оплати праці. Перевагою табельних номерів є те, що за допомогою них можна уникати помилок при нарахуванні заробітної плати працівникам з однаковими прізвищами [22, с. 44].

На прийнятого працівника, якого беруть на постійну, тимчасову роботу чи роботу за сумісництвом, працівник відділу кадрів ТОВ «АБТ 78» заповнює документ первинного обліку – особову картку (типова форма № П-2) (рис. 2.1), в якій відображаються анкетні дані про працівника та всі зміни, що відбуваються у його роботі, а бухгалтерія відкриває особовий рахунок на працівника.

В подальшому відділ кадрів формує особову справу, де вказуються найповніші відомості про працівника, які характеризують його біографічні, ділові та особисті якості.

Приклад графіка документообігу окремих первинних документів щодо обліку оплати праці наведено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Документообіг первинних документів щодо розрахунків з оплати праці

Назва документа	Створення документа					Перевірка документа			
	К-сть екземп	Відповід. за виписку	Відповід. за оформл.	Відповіда льни за викон.	Термін виконання	Відпов. за перевірку і обробку	Хто перевіряє	Порядок перевірки	Термін перевірки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Штатний розпис	2	Директор	Директор	Директор	По мірі необхід-сті	Бухгалтерія	Директор	1-бухгалтері, 2- відділ кадрів	В день оформлення
Наказ про прийом на роботу	1	Відділ кадрів	Відділ кадрів	Відділ кадрів	Відповідно до поданої заяви	Бухгалтерія	Відділ кадрів	Копія наказу(оригінал – у відділі кадрів)	В день затвердження керівник.
Трудовий договір	2	Відділ кадрів	Відділ кадрів	Відділ кадрів	В день укладення	Бухгалтерія	Відділ кадрів	Копія наказу(оригінал – у відділі кадрів)	В день оформлення
Особова картку	1	Відділ кадрів	Відділ кадрів	Відділ кадрів	Протягом 1 дня після оформлення наказу про прийом на роботу	Бухгалтерія	Відділ кадрів	Особиста картка	В день оформлення

Примітка. Складено автором на основі інформації ТОВ «АБТ 78»

Якщо надалі у процесі виконання певної роботи, відбуваються зміни у діяльності працівника ТОВ «АБТ 78», наприклад переведення на іншу посаду, направлення у відрядження, надання відпустки, звільнення – оформляють відповідними до даної ситуації наказами: наказ про переведення

на іншу посаду; наказ про надання відпустки (типова форма № П-3); наказ про припинення трудового договору (типова форма № П-4) (рис. 2.1).

Важливою передумовою для нарахування заробітної плати є облік та контроль використання робочого часу на ТОВ «АБТ 78». Його основними документами є таблиць обліку використання робочого часу, список осіб, які працювали в надурочний час, листок обліку простоїв [80, с. 109].

Облік використання робочого часу та виробітку робітників, а також контроль за станом трудової дисципліни здійснюється табельним обліком та відображається у типовій формі №П-5 «Табель обліку використання робочого часу» [80, с. 139]. Основні його завдання ми можемо побачити на рис. 2.2.

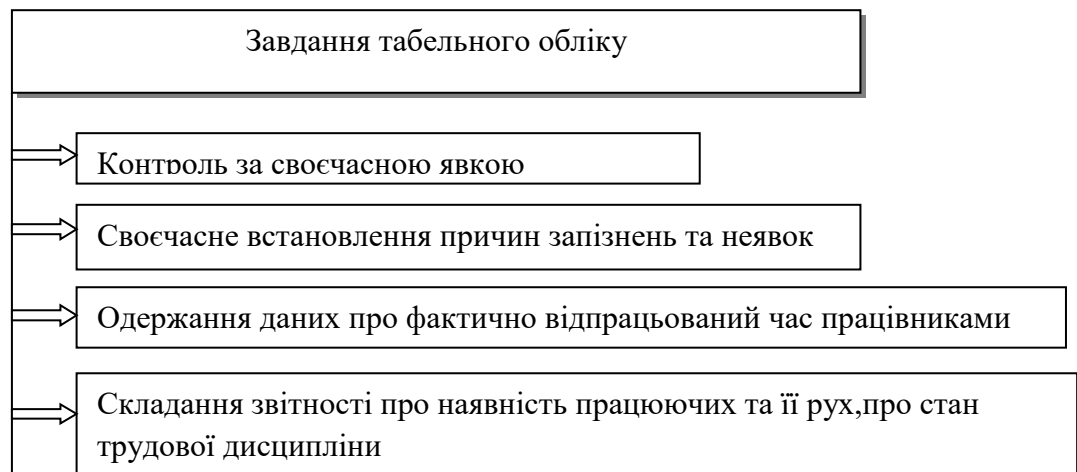


Рис. 2.2. Відображення основних завдань табельного обліку

Примітка. Складено автором на основі [80, с. 140].

Табель обліку використання робочого часу (типова форма № П-5) являє собою поіменний список усіх працівників відділів, структурних підрозділів ТОВ «АБТ 78». Навпроти кожного прізвища ставиться відмітка про використання ним робочого часу протягом облікового періоду.

Щомісяця на досліджуваному підприємстві відкривається таблиць обліку використання робочого часу, а облік у ньому ведеться за кожен відпрацьований день (зміну). Облік явок на роботу і використання робочого часу проводять у таблиці методом суцільної реєстрації. У таблиці фіксують різні

показники (рис. 2.3), які наведені на зворотньому боці бланка та позначаються умовними знаками.

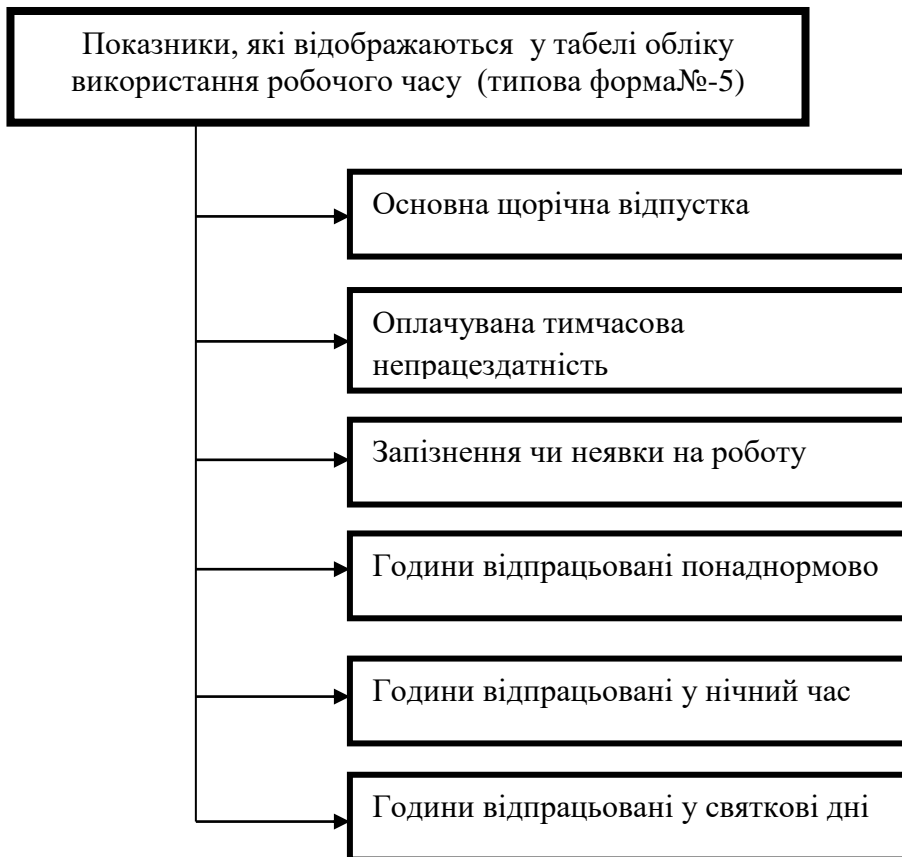


Рис. 2.3. Перелік основних показників, які відображаються у таблиці обліку використання робочого часу

Примітка. Наведено за джерелом [80 с. 144]

Після належного заповнення, таблиць обліку робочого часу засвідчується підписами осіб, відповідальними за його заповнення (табельник) і передається у відділ кадрів ТОВ «АБТ 78».

Працівник відділу кадрів перевіряє правильність заповнення (прізвища, посади, розряди працівників, відповідність графіків роботи), звіряється таблиць із наказами та розпорядженням щодо особового окладу. Далі таблиць підписується працівником відділу кадрів який перевіряв, і тоді передається у бухгалтерію для нарахування заробітної плати.

Після закінчення місяця (або платіжного періоду, якщо заробітна плата виплачується окремо за першу і другу половину місяця) таблиць закривають, підраховують загальну кількість відпрацьованих днів, годин, днів неявок по кожному працівнику [46, с. 127].

Для забезпечення своєчасного нарахування заробітної плати рух таблицю обліку відпрацьованого робочого часу організують суворо за графіком. Оперограму наведено у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Оперограма руху таблиця обліку використання робочого часу

Назва робіт	Виконавці					
	Працівник відділу кадрів	Табельник	Керівник структурного підрозділу	Бухгалтер	Головний бухгалтер	Архіваріус
Заповнення таблиця обліку відпрацьованого часу	●					
Відмітки про відпрацьований час		●				
Перевірка та затвердження таблицю			●			
Обробка показників таблицю, нарахування заробітної плати у розрахункових відомостях працівників				●		
Перевірка правильності нарахування заробітної плати, складання розрахунково-платіжної відомості зведеної					●	
Передача документа до архіву						●

Примітка. Наведено автором на основі ТОВ «АБТ 78»

Виправлень у таблиці обліку використання робочого часу не допускається через те, що він є однією з головних підстав для нарахування

заробітної плати. Всі дані, які відображені в таблиці використовуються для складання статистичної звітності з праці ТОВ «АБТ 78».

Робочий час – це період, коли працівник відповідно до правил трудового розпорядку та укладеного трудового договору виконує свої трудові обов’язки [46, с. 203].

Режим роботи, тобто початок і закінчення щоденної роботи, визначається правилами внутрішнього трудового розпорядку ТОВ «АБТ 78», які затверджуються трудовим колективом.

Відповідно до частини першої ст. 50 КЗпП, встановлено, що тривалість робочого часу працівників на досліджуваному підприємстві не може перевищувати 40 год на тиждень.

Відповідно до ст. 51 КЗпП скорочена тривалість робочого часу містить свої особливості. Представимо їх у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Відображення скороченої тривалості робочих годин для окремих категорій працівників

№з/п	Категорія працівників	Вік	Норма годин
1	Для учнів (які працюють у період канікул)	від 14 до 16 років	24год на тиждень
2	Для працівників у віці	від 16 до 18 років	36 год на тиждень
3	Для працівників, зайнятих на роботах важкими та шкідливими умовами праці		не більше 36 год на тиждень

Примітка. Наведено за [47]

Скорочена тривалість робочого часу може встановлюватись за рахунок власних коштів на підприємствах і в організаціях для жінок, які мають дітей віком до 14 років або дитину-інваліда [47].

При розрахунку балансу робочого часу слід мати на увазі, що згідно зі ст. 53 КЗпП напередодні святкових і неробочих днів тривалість роботи працівників, крім працівників, зазначених у ст. 51 Кодексу, скорочується на одну годину як при п’ятиденному, так і при шестиденному робочому тижні, а напередодні вихідних днів тривалість роботи при шестиденному робочому

тижні не може перевищувати 5 год. У 2018 році буде 365 календарних днів, з яких 250 – робочих. Святкові та не робочі дні представлені у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Святкові і неробочі дні на 2018 рік

Дата	День	Свято
1 січня	Понеділок	Новий рік
7 січня (8 січня)	Неділя (Понеділок)	<u>Різдво Христове</u>
8 Березня	Четвер	Міжнародний жіночий день
8 квітня (9 квітня)	Неділя (Понеділок)	<u>Пасха (Великдень)</u>
1 травня	Вівторок	День Праці
9 травня	Середа	День Перемоги
27 травня (28 травня)	Неділя (Понеділок)	<u>День Святої Трійця</u>
28 червня	Четвер	<u>День Конституції України</u>
24 серпня	П'ятниця	<u>День незалежності України</u>
14 жовтня (15 жовтня)	Неділя (Понеділок)	<u>День захисника України</u>
25 грудня	Вівторок	Різдво Христове

Примітка. Наведено за [47].

Перерви на харчування та відпочинок не враховуються в робочий час. Так згідно ст. 66 КзПп кількість і тривалість перерв, перерву для відпочинку і прийняття їжі, не може бути більше двох годин (через кожні чотири години).

Відповідно до ст. 67 КзПп на ТОВ «АБТ 78» передбачено 2 вихідні дні на тиждень, при шестиденному – один вихідний день. Загальним вихідним днем вважається неділя. Другий вихідний день, як правило, надається підряд із загальним вихідним днем – це субота.

Одним з основних критеріїв, що характеризує рівень організації праці на ТОВ «АБТ 78» є міра використання робочого часу в частині структури витрат, використання фонду робочого часу, величини втрат і непродуктивних витрат. Вони показують як позитивні сторони, так і недоліки існуючої організації праці. Поліпшення використання робочого часу є одним з ключових напрямів зростання продуктивності праці. Час роботи на ТОВ «АБТ 78» складається з певних етапів (рис 2.4).



Рис. 2.4. Етапи робочого часу на ТОВ «АБТ 78»

Примітка. Складено на основі інформації ТОВ «АБТ 78»

На кожному етапі, які наведені на рисунку 2.4, можливе виникнення втрат робочого часу, зокрема:

- цілозмінні – становлять простої протягом повної зміни та невиходи на роботу;

- внутрішньозмінні втрати робочого часу – це час зайвої роботи (виправлення браку) і нерегламентовані перерви (простої і перерви через порушення трудової дисципліни);

- приховані (непродуктивні) втрати робочого часу – це час, витрачений на виконання так званих непродуктивних робіт і непередбачений

у нормальних умовах нормами, стандартами, технічними умовами та іншими нормативними документами.

Невід’ємною складовою ефективного управління робочим часом ТОВ «АБТ 78» є виявлення причин втрат робочого часу з різних причин. Втрати робочого часу можуть залежати від робітника, а також з причин організаційно – технічного характеру. Усі вони є зайвими витратами, які знижують продуктивність праці (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Втрати робочого часу з вини працівника та з вини роботодавця

№з/п	З вини працівника	№з/п	З вини роботодавця
1.	Недостатні знання будови механізмів, апаратів та обладнання	1.	Несправність обладнання
2.	Невідповідність працівника посаді	2.	Невчасне обслуговування робочих місць
3.	Небажання виконувати роботу	3.	Недосконала система матеріального та морального стимулювання
4.	Відволікання на розмови	4.	Невідповідні умови праці

Примітка. Складено на основі інформації ТОВ «АБТ 78»

Щоб знизити втрати робочого часу, попередити їх або ліквідувати, на ТОВ «АБТ 78» застосовується комплекс заходів стосовно скорочення втрат робочого часу, який сприяє виявленню резервів ефективнішого використання робочого часу.

Ефективне і раціональне використання робочого часу є результатом правильної організації праці, раціонального режиму робочого часу і відпочинку, вміння визначити пріоритетні завдання, налагодженої системи комунікативних зв’язків [78, с. 183].

Підвищити ефективність використання робочого часу можна за допомогою таких важелів, як взаємні обов’язки сторін, система матеріального стимулювання, умови праці. Їх об’єднано в Правилах внутрішнього трудового розпорядку ТОВ «АБТ 78».

Облік виробітку необхідний для формування детальної інформації щодо кількості та якості продукції, яка відпущена з виробництва, організації оперативного контролю за виконанням норм виробітку та використання

показників для оперативного планування виробництва, а також розробки норм праці та заробітної плати [4, с. 168].

Процедура обліку виробітку за відрядної форми оплати праці, а також облік обсягів виготовленої продукції, виконаних робіт та послуг має поєднувати у собі одержання первинної інформації, порядку її запису, використання типових форм первинних документів.

На досліджуваному підприємстві основним первинним документом для обліку виробітку та нарахування заробітної плати робітникам-відрядникам є наряд на відрядні роботи. Його основні реквізити представлені на рис. 2.5.

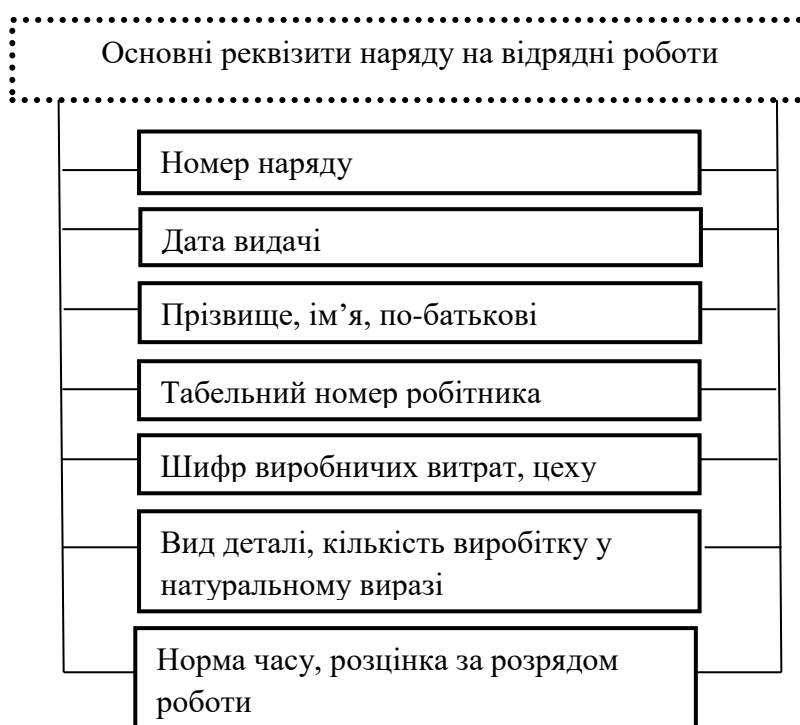


Рис. 2.5. Відображення основних реквізитів, які містяться у нарядах ТОВ «АБТ 78»

Примітка. Складено на основі інформації ТОВ «АБТ 78»

Наряди на досліджуваному підприємстві виписують на окремі виробничі процеси чи на комплекс робіт, та видають бригаді до початку роботи. Як правило, наряди бувають індивідуальні, бригадні, разові та накопичувальні.

У серійних виробництвах для обліку виробітку застосовують маршрутний лист. Його виписують на всю роботу, яку виконують різні робітники для випуску потрібної партії продукції.

У масових виробництвах застосовують – змінний рапорт. Вписують проти прізвища кожного робітника кількість щоденного його виробітку.

Організація обліку виробітку робітників-відрядників залежить від характеру технології виробництва, організації праці, системи технічного контролю якості продукції та організаційно-технічних умов праці апарату бухгалтерії [4, с. 176].

Організація обліку виробітку включає певні елементи, конкретніше розглянемо їх у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Елементи організації обліку виробітку

№з/п	Назва елементу організації обліку виробітку
1.	Вибір операції, за якою найбільш доцільно обліковувати виробіток
2.	Вибір системи обліку виробітку на виробничих підрозділах
3.	Вибір форм документів з обліку виробітку та заробітної плати
4.	Розробка вказівок про порядок складання, обробки та використання первинних документів про виробіток
5.	Встановлення термінів подання документів до бухгалтерії
6.	Вибір методів обліку виконання норм виробітку
7.	Розробка вказівок зі складання звітності щодо виконання норм виробітку

Примітка. Складено на основі [4,с.176].

Відхилення від нормальних умов роботи на ТОВ «АБТ 78» бувають внаслідок зникнення світла, заміни обладнання або матеріалів. Вони також оформляються первинними документами та оплачуються робітникам. Різновиди відхилень від нормальних умов праці відобразимо на рисунку 2.6.

На основі рисунку 2.6 ми можемо сказати, що визначальними заходами щодо вдосконалення використання робочого часу на ТОВ «АБТ 78» можуть бути: матеріальне та моральне стимулювання діяльності працівників; вдосконалення трудових навичок працівників; використання інноваційних технологій у виробництві, які дозволяють

мінімізувати втрати робочого часу; наявність висококваліфікованих спеціалістів на підприємстві.

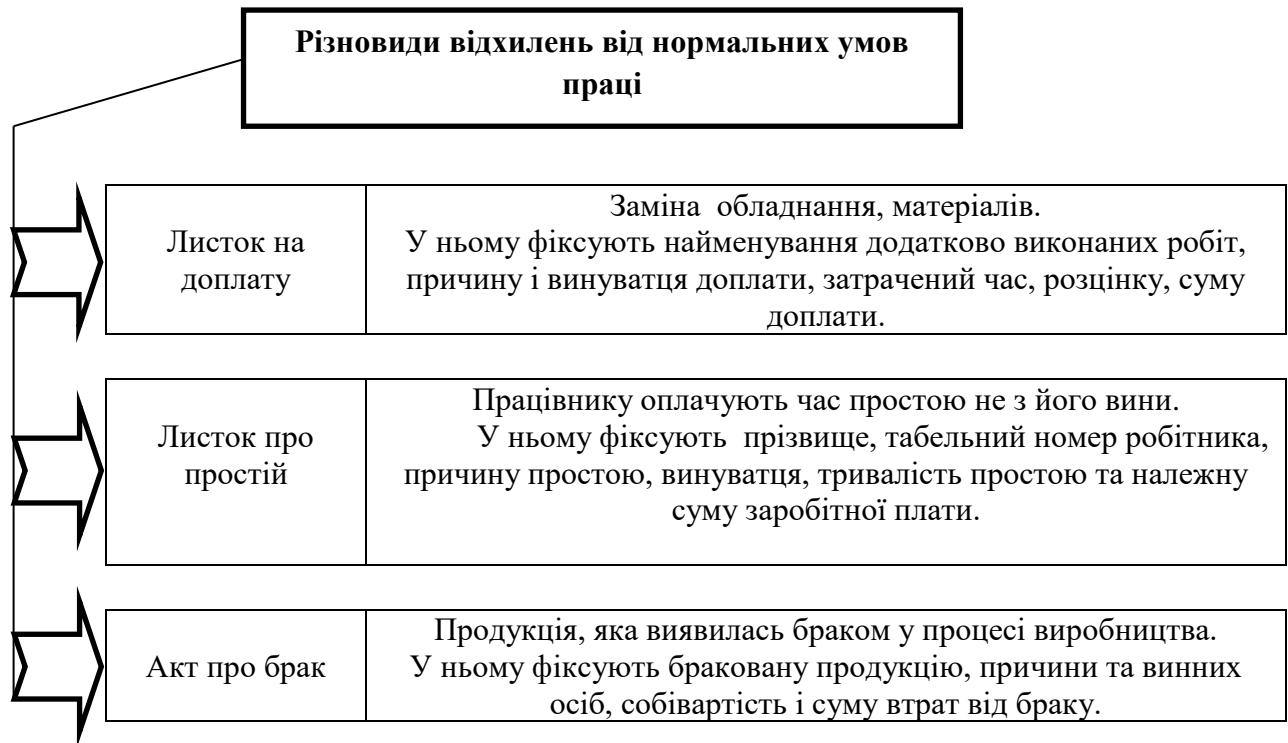


Рис. 2.6. Різновиди відхилень від нормальних умов праці ТОВ «АБТ 78»

Примітка. Складено на основі інформації ТОВ «АБТ 78»

Під час дослідження обліку використання робочого часу та виробітку робітників ми дослідили, що обов'язково мають оформлятися первинні документи, за допомогою яких вподальшому нараховується заробітна плата.

2.2 Техніка підрахунку заробітної плати ТОВ «АБТ 78»

Однією із найважливіших ділянок облікової роботи ТОВ «АБТ 78» є облік заробітної плати, її підрахунок та виплата.

Заробітна плата є основним джерелом доходів працівників, яке мотивує їх до активної трудової діяльності. Заробітна плата нарахована та своєчасно виплачена в повному розмірі, забезпечує добробут працівників, а отже і соціальну стабільність суспільства [28, с. 79].

Підрахунок заробітної плати ідентичний на всіх підприємствах, але на техніку обліку та роботу бухгалтерії впливають особливості технології та організації виробництва ТОВ «АБТ 78», а також залежно від того, які впровадженні на підприємстві методи збору та обробки інформації, технічні засоби обліку, оргтехніка.

Відповідно до організаційно-технічних умов та форм обліку досліджуване підприємство саме визначає порядок підрахунку і узагальнення суми заробітної плати.

Важливим моментом своєчасного нарахування заробітної плати є встановлення порядку та терміну подання в бухгалтерію документів з обліку відпрацьованого часу та виробітку. Для цього, спочатку на ТОВ «АБТ 78» заповнюються всі необхідні первинні документи щодо відпрацьованого часу та виробітку, і передаються на перевірку до бухгалтерії.

Після прийому документів, у них детально перевіряється зміст, законність даної операції, правильність заповнення, встановлюється наявність підписів відповідальних осіб за їх оформлення.

Обов'язковою є перевірка наявності усіх необхідних показників для одержання підсумків у людино-годинах, у людино-днях у загальній сумі заробітної плати у розрізі категорій працюючих, видах виконаних робіт, видах виготовленої продукції [28, с. 84].

Приклад розробленого на ТОВ «АБТ 78» графіку подання документів для підрахунку заробітної плати наведено у таблиці 2.7.

На основі таблиці 2.7 ми можемо сказати, що перевіривши всі первинні документи (табелі обліку використання робочого часу, наряди, відомості, маршрутні листи, рапорти про виробіток, листи тимчасової непрацездатності, документи про надання відпусток) бухгалтер починає підрахунок заробітної плати.

Нарахування заробітної плати поділяється:

- за фактично відпрацьований час;
- за невідпрацьований час.

Таблиця 2.7

Індивідуальний графік роботи бухгалтера з обліку заробітної плати

Вид робіт	День і дата	Час	Кому передається
Приймання табелів обліку відпрацьованого робочого часу	1 та 15 числа місяця	10.00-13.00	Ст. бухгалтеру
Приймання первинної документації по нарахуванню відрядної заробітної плати	Щопонеділка, щосереда	9.00-11.00	Ст. бухгалтеру
Приймання листків тимчасової непрацездатності	Щовівторка, щочетверга	9.00-11.00	Ст. бухгалтеру
Приймання оформлених документів по наданню відпусток	Щовівторка, щочетверга	9.00-11.00	Ст. бухгалтеру

Примітка. Складено автором на основі інформації ТОВ «АБТ 78»

До розрахунку заробітної плати за фактично відпрацьований час відносять: системи оплати праці (рис. 2.7), розрахунок за посадовим окладом, розподіл заробітку за допомогою КТУ.

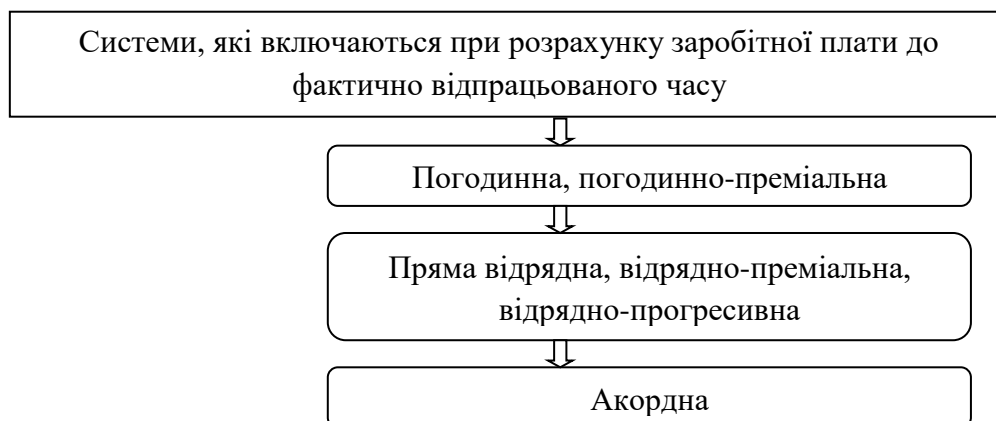


Рис.2.7. Системи, які включаються при розрахунку заробітної плати до фактично відпрацьованого часу

Примітка. Складено автором на основі [25, с. 123]

Із рисунка 2.7 можна зробити висновок, що кожна окрема система оплати праці має свої особливості при обчислення заробітної плати та їх обов'язково потрібно враховувати.

Якщо при розрахунку заробітної плати, брати до уваги посадовий оклад, тобто щомісячний розмір погодинної оплати праці, установлений для кожного працівника окремо, то основою посадових окладів буде мінімальна тарифна ставка.

Штатний розпис – це документ, що встановлює для даного підприємства штати та посадові оклади працівників. У ньому містяться назви посад, чисельність персоналу і оклади по кожній посаді та затверджується керівником підприємства [28, с. 235].

При розрахунку заробітної плати за посадовим окладом враховується кількість відпрацьованих робочих днів у місяці. Її розраховують так:

$$ЗПо = ПО \times \frac{Дв}{Др} \quad (2.1)$$

Примітка:

умовні позначення: ЗПо – сума заробітної плати за посадовим окладом за місяць (грн.); ПО – посадовий оклад, грн.; Дв – кількість відпрацьованих за місяць днів; Др – кількість робочих днів у місяці згідно із графіком роботи (дні).

На основі штатного розпису ТОВ «АБТ 78» (див. додаток Б), розглянемо посадові оклади працівників за посадами та зведемо у секторну діаграму (рис.2.8).

Директор має посадовий оклад у розмірі 3280 грн., заступник директора – 3275 грн., брокер – 3265 грн., машиніст прес-гранулятора – 3255 грн., підсобний робітник 3230 грн.

Загальний фонд оплати праці ТОВ «АБТ 78» становить 19560 грн.

Із рисунка 2.8 можна зробити висновок, що рівень посадових окладів на досліджуваному підприємстві майже однаковий.

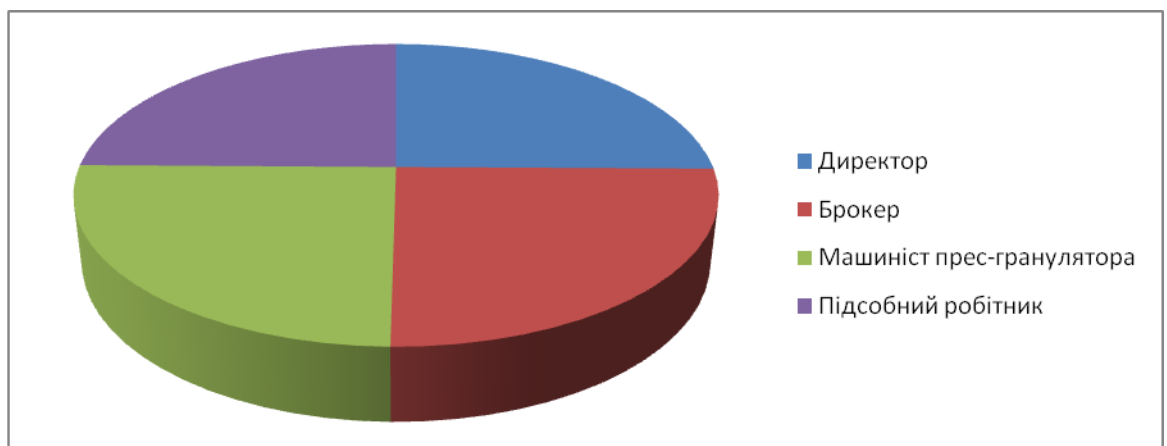


Рис.2.8 Посадові оклади працівників ТОВ «АБТ 78» згідно штатного розпису

Примітка. Складено автором на основі інформації на ТОВ «АБТ 78»

Розглянемо детальніше приклад щодо посадових окладів.

Приклад. У квітні 2017 року відповідно до графіку роботи підприємства був 21 робочий день. Працівники бухгалтерії ТОВ «АБТ 78» відпрацювали різну кількість днів (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

**Дані про відпрацьований час та розмір встановлених окладів
працівників бухгалтерії ТОВ «АБТ 78»**

№з/п	Прізвище, ім'я та по-батькові	Посада	Оклад, грн	Відпрацьовано робочих днів
1.	Годований І.Я.	Головний бухгалтер	7800	18
			Персональна надбавка – 200грн.	
2.	Дзіс А.В.	Заступник головного бухгалтера	5400	21
3.	Туз А.М.	Бухгалтер I кат.	2600	15

Примітка. Складено автором на основі інформації на ТОВ «АБТ 78»

Беремо до уваги, дані табеля обліку робочого часу про кількість відпрацьованих днів та Положення про оплату праці, де встановлені посадові оклади працівникам, заробітна плата, нарахована працівникам бухгалтерії у квітні 2017 р. Відображена у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Розрахунок заробітної плати за посадовими окладами

№з/п	Прізвище, ім'я та по-батькові	Посада	Розрахунок заробітної плати	Заробітна плата за місяць, грн..
1.	Годований І.Я.	Головний бухгалтер	$[(7800 + 200) \times 18] / 21$	6857,14
2.	Дзіс А.В.	Заступник головного бухгалтера	$(5400 \times 21) / 21$	5400
3.	Туз А.М.	Бухгалтер I кат.	$(2600 \times 15) / 21$	1857,14

Примітка. Складено автором на основі інформації на ТОВ «АБТ 78»

Для забезпечення ефективності роботи виробничих бригад ТОВ «АБТ 78» важливе значення має розподіл колективного заробітку за присвоєними робітникам розрядами відпрацьованого часу, з урахуванням кількості та якості їхньої праці, її результатів. Для цього використовують два методи розподілу колективного заробітку, розглянемо на рисунку 2.9.

Перший метод із врахуванням тарифної заробітної плати всієї бригади розраховують за формулою:

$$\text{Коеф. п} = \frac{\text{П}}{\text{ЗПб}} \quad (2.2)$$

Примітки:

1. умовні позначення: П – відрядний приробіток бригади, грн.; ЗПб – тарифний заробіток бригади, грн.

$\text{ЗПб} = \text{тарифний заробіток за фактично відпрацьований час} \times \text{Кп}$

Другий метод із врахуванням коефіцієнто-годин розраховують за формулою:

$\text{Розподіл бригадного заробітку} = \text{Тариф. коеф.} \times \text{кількість}$
 $\text{відпрацьованих годин} \quad (2.3)$

$$\text{Вартість 1 коефіцієнто-години} = \frac{\text{загальна сума бригадного заробітку}}{\text{загальна кількість коефіцієнто-годин}} \quad (2.4)$$

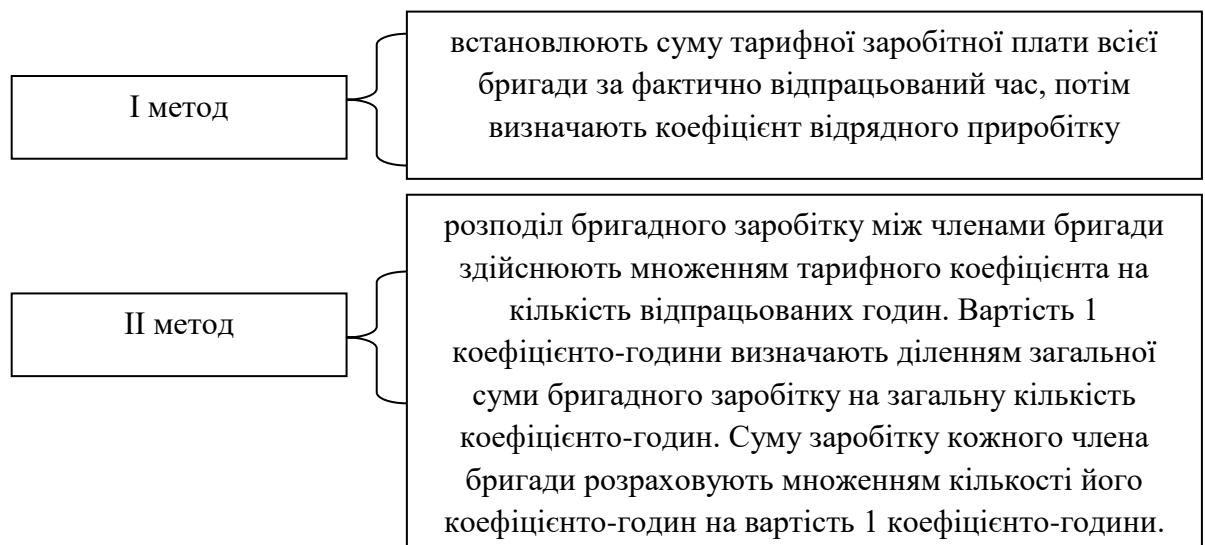


Рис. 2.9. Розрахунок двох методів розподілу колективного заробітку

Примітка. Складено автором на основі [55, с. 226]

У процесі розподілу заробітку бригади ТОВ «АБТ 78» між її членами визначається залежність заробітку кожного робітника від його індивідуального внеску в загальні результати роботи.

Для цього на ТОВ «АБТ 78» використовують коефіцієнт трудової участі (КТУ). Сутність цього коефіцієнта полягає в тому, що кожному робітникові бригади встановлюють коефіцієнт, який характеризує його участь у виконанні загального завдання. За базовий КТУ беруть одиницю. Враховуючи, трудовий внесок кожного члена бригади базове значення КТУ може підвищуватися чи знижуватись.

Критеріями підвищення КТУ є:

- висока продуктивність праці;
- суміщення професій,
- виконання складних виробничих завдань, висока якість роботи тощо.

Знижувати КТУ можуть за невиконання виробничих завдань, брак у роботі, порушення правил техніки безпеки, запізнення на роботу, прогули [55, с. 229].

Існує два методи розподілу заробітку за допомогою КТУ:

1. Якщо відпрацьований час у бригадах робітників і їхні розряди неоднакові, то розподіл здійснюють з урахуванням тарифної заробітної плати кожного робітника.

2. Якщо відпрацьований час у бригадах робітників і їхні розряди однакові, але фактично вони відпрацювали різний час, суму, яка підлягає розподілу, ділять на суму КТУ-годин усієї бригади. Одержану величину множать на кількість КТУ-годин кожного робітника.

На ТОВ «АБТ 78» відповідно до прийнятої системи оплати праці працівникам виплачуються надбавки та доплати, їх розмір визначений Кодексом законів про працю [20, с. 54].

Відобразимо критерії надбавок та доплат на рис. 2.10.



Рис. 2.10. Критерії надбавок та доплат ТОВ «АБТ 78»

Примітка. Складено автором на основі [20, с. 55]

Оплату під час простою з вини підприємства, нараховують за кожен годину простою із розрахунку $\frac{2}{3}$ встановленої працівником тарифної ставки [20, с. 54].

Оплату при виявленні браку продукції розглянемо детальніше у таблиці 2.10.

На досліджуваному підприємстві існують ще інші доплати, залежно від ситуації працівника, зокрема:

- доплата за зміну умов роботи проводять на основі листка на доплат, у ньому пояснюється причини відхилень від нормальних умов праці. Вона оплачується у тому випадку, якщо зміна умов призвела до зниження заробітку.

- підліткам до 18 років робочу зміну скорочують на 2 години, а доплату розраховують як за повний робочий день.

– матерям, що годують немовлят проводять на основі медичних довідок, з розрахунку середнього заробітку за годину.

– при звільненні працівника видають вихідну допомогу в розмірі не меншому від середньомісячного заробітку, а якщо працівника направляють військову службу – не меншому від двохмісячного заробітку.

– за підсумками роботи за рік залежно від стажу роботи (0,6-1,5) середньомісячного заробітку виплачують разову винагороду за вислугу років.

Таблиця 2.10

Оплата праці при виробництві продукції, яка виявилася браком

№ з/п	Причини виникнення браку при виготовленні продукції	Порядок оплати браку
1.	Виявлений не з вини працівника:	
	- у процесі виробництва продукції	Оплата праці нараховується за зниженими розцінками, але не нижче 2/3 тарифної ставки
	- після приймання виробу органами технічного контролю	Оплачують відповідно до придатних виробів
2.	Брак внаслідок прихованого дефекту в Матеріалах	Оплачують відповідно до придатних виробів
3.	З вини працівника:	
	- повний брак	Оплаті не підлягає
	- частковий брак	Оплачують відповідно до ступеня придатності виробів за зниженими розцінками

Примітка. Складено автором на основі інформації на ТОВ «АБТ 78»

Окрім розрахунків з працівниками за фактично відпрацьований час на ТОВ «АБТ 78» проводять розрахунки і за невідпрацьований час виходячи із середнього заробітку працівників [20, с. 66].

Оплату праці за середнім заробітком проводять відповідно до Порядку нарахування середньої заробітної плати, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.95 № 100. Його застосовують у конкретних ситуаціях (рис. 2.11).

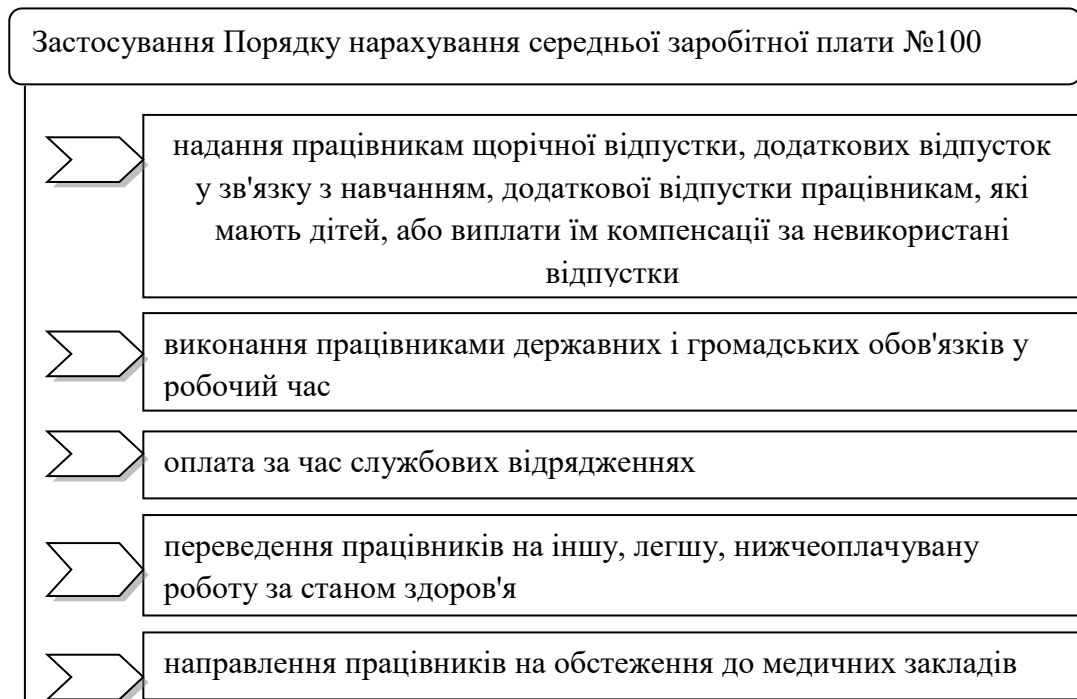


Рис. 2.11. Перелік застосувань Порядку нарахування середньої заробітної плати № 100

Примітка. Складено автором на основі [73]

Під час розрахунку заробітної плати на ТОВ «АБТ 78» за невідпрацьований час у всіх випадках її збереження існують виплати, які включають і не включають до розрахунку.

Виплати, які включають до розрахунку [56, с. 425]:

- основну заробітну плату;
- доплати і надбавки (за надурочну роботу та роботу в нічний час; суміщення професій і посад);
- високі досягнення в праці (високу професійну майстерність);
- умови праці, інтенсивність праці;
- керівництво бригадою, вислугу років та інші);
- винагороду за підсумками річної роботи та вислугу років;
- премії, які виплачують за квартал і триваліший проміжок часу, при обчисленні середньої заробітної плати за останні два календарні місяці, включають у заробіток того місяця, на який вони припадають згідно з розрахунковою відомістю на заробітну плату. Премії, які виплачують за квартал.

На ТОВ «АБТ 78» одноразову винагороду за підсумками роботи за рік і за вислугу років включають до середнього заробітку шляхом додавання до заробітку кожного місяця розрахункового періоду 1/12 винагороди, нарахованої в поточному році за попередній календарний рік.

Виплати, які не враховують при розрахунку [56, с. 433]:

- виплати за виконання окремих доручень (разового характеру), що не входять в обов'язки працівника;
- одноразові виплати (компенсація за невикористану відпустку, матеріальна допомога, допомога працівникам, які виходять на пенсію, вихідна допомога тощо);
- соціальні та компенсаційні виплати;
- доходи (дивіденди, проценти), нараховані за акціями трудового колективу і вкладками членів трудового колективу в майно підприємства, інші виплати, передбачені Порядком № 100.

У процесі нарахування заробітної плати за невідпрацьований час потрібно врахувати: розрахунок заробітної плати під час відпустки та компенсацію у випадку її невикористання, а також різні соціальні виплати залежно від змін у житті працівника (тимчасова непрацездатність, народження, поховання, нещасні випадки на підприємстві).

Надання відпусток найманим працівникам на ТОВ «АБТ 78» регулюється Законом України «Про відпустки» [34], відповідно до якого всі працівники, які перебувають у трудових відносинах з даним підприємством мають право на гарантовані щорічні відпустки. Їх є декілька видів, детальніше розглянемо їх на рисунку 2.12.

Щорічну оплачувану відпустку ТОВ «АБТ 78» надає працівникам тривалістю не менше 24 календарних днів. Додаткову відпустку надають у випадку особливих умов і характеру роботи. Загальна тривалість щорічних основної та додаткових відпусток не перевищує 59 календарних днів.

Для оформлення відпустки на ТОВ «АБТ 78» працівник пише заяву на відпустку. На основі неї формується «Наказ (розпорядження) про надання відпустки» (типова форма №П-3) див. рис. 2.1.



Рис. 2.12. Види відпусток

Примітка. Складено автором на основі [25]

Дні відпустки рахуються у календарних днях, виходячи із заробітку за останні 12 місяців перед наданням відпустки. Якщо працівник працює недавно, то відпустку він може отримати відпрацювавши не менше шести місяців.

Обчислення суми відпускних здійснюється за формулою:

$$B = \frac{3П12 - ВН}{365 - Дс} \times Дв \quad (2.5)$$

Примітки:

1. умовні позначення: В – сума відпускних; 3П12 – сумарний заробіток працівника за останні 12 місяців; ВН – виплати, які не включають в підрахунок середнього заробітку; 365 – кількість днів у році; Дс – число святкових і неробочих днів, передбачених законодавством; Дв – тривалість відпустки в календарних днях.

При обчисленні середньої заробітної плати на ТОВ «АБТ 78», крім виплат, зазначених у Порядку № 100, до фактичного заробітку включають

певні виплати, за якими зберігається середній заробіток (рис. 2.13) [73, с. 237].

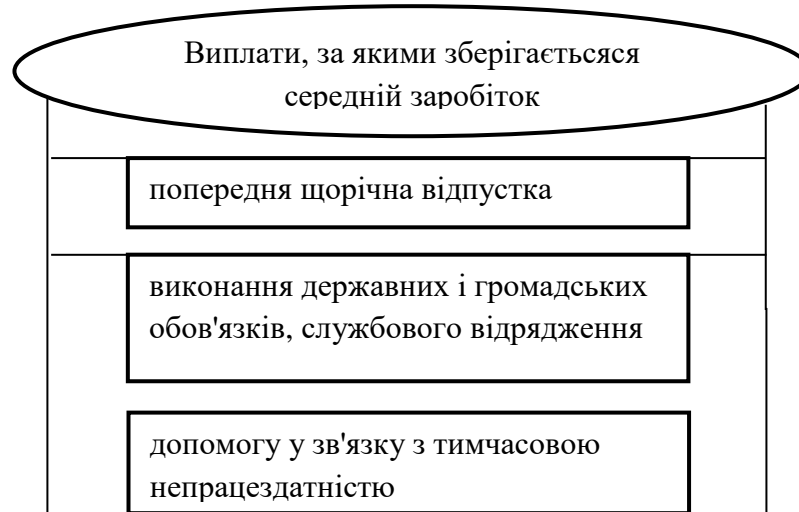


Рис. 2.13. Відображення виплати, за якими зберігається середній заробіток на ТОВ «АБТ 78»

Примітка. Складено на основі інформації ТОВ «АБТ 78»

Середню заробітну плату обчислюють, виходячи з виплат за фактично відпрацьований час (з першого числа місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, у якому надають відпустку).

На досліджуваному підприємстві беруть до уваги, що святкові та неробочі дні, які припадають на час відпустки, до розрахунку тривалості відпустки не включаються і не оплачуються.

Відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам» щорічну відпустку відносять до поточних виплат за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню та визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді.

Створення резерву відпусток є обов'язковим для ТОВ «АБТ 78». Формування забезпечення на виплату відпусток проводять у тому звітному періоді, в якому у підприємства виникло, внаслідок минулих подій, зобов'язання, оцінка якого може бути розрахунково визначена. Забезпечення створюють щомісяця.

Розмір його визначають за формулою:

$$РВ = \text{ФОП} \times (\text{ПРВ} / \text{ФОПрп}) \times К \quad (2.6)$$

Примітка:

умовні позначення: РВ – резерв на оплату відпусток; ФОП– фактичний фонд оплати праці звітного місяця, включаючи всі виплати, які враховують при обчисленні середньої зарплати; ПРВ – запланований річний розмір щорічних та додаткових відпусток; ФОПрп – запланований річний фонд оплати праці; К – коефіцієнт нарахування єдиного внеску.

При бажанні працювати, працівнику виплачують грошову компенсацію за невикористану відпустку [94, с.273]. Її надають у випадках:

- у разі звільнення працівника;
- за бажанням працівника компенсують частину щорічної відпустки;
- у разі смерті працівника.

Щодо різних соціальних виплат працівникам ТОВ «АБТ 78» їх визначають на основі Порядку обчислення середньої заробітної плати для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням [35], (рис 2.14).

Допомога по тимчасовій непрацездатності на ТОВ «АБТ 78» нараховується на підставі листка непрацездатності, в якому вказується вид непрацездатності та час звільнення від виконання роботи. Якщо працівник пішов на лікарняний у зв'язку з нещасним випадком на виробництві або професійним захворюванням, то до ЛН ще надаються акт про нещасний випадок (акт розслідування професійного захворювання) встановленої форми.

Перші п'ять днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, оплачується за рахунок коштів підприємства. Починаючи із шостого дня непрацездатності за весь період до відновлення працездатності оплачує Фонд соціального страхування.

Розрахунковим періодом, за який обчислюється середня заробітна плата є 12 календарних місяців, що передують місяцю, в якому настав страховий випадок.

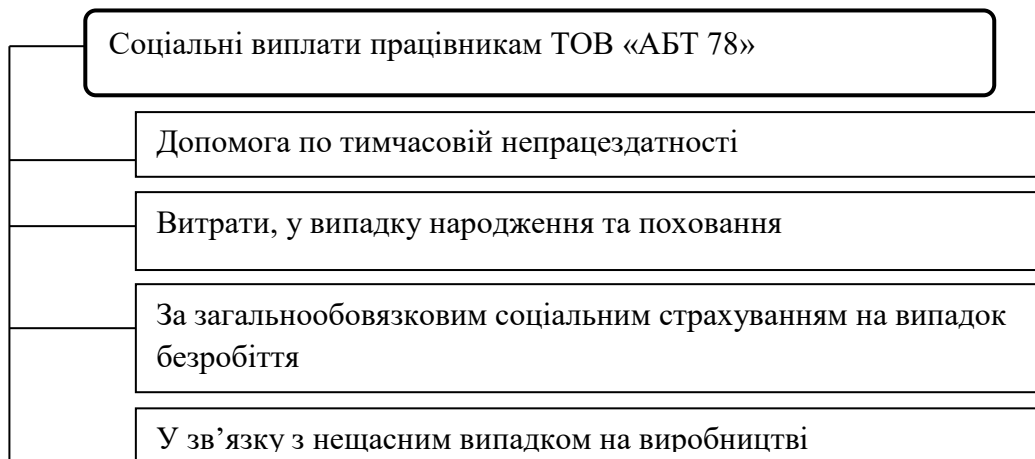


Рис. 2.14. Соціальні виплати, що проводять за рахунок фондів соціального страхування

Примітка. Складено на основі [56, с. 275]

Розрахунок суми допомоги з тимчасової непрацездатності можна подати у вигляді формули:

$$Д = \frac{ЗП_{12}}{Др_{12}} \times \% \text{стажу} \times Дтн \quad (2.7)$$

Примітка:

умовні позначення: Д – допомога у разі тимчасової непрацездатності; ЗП₁₂ – сума заробітної плати за останні дванадцять місяців; Др₁₂ – кількість відпрацьованих робочих днів за останні дванадцять місяців; Дтн – кількість робочих днів за час тимчасової непрацездатності.

Сума середньоденної заробітної плати обчислюється шляхом ділення нарахованої за 12 календарних місяців заробітної плати на яку нарахований ЄСВ, на кількість календарних днів зайнятості у розрахунковому періоді:

$$СрЗф = \frac{Дс}{Кр}, \text{ де} \quad (2.8)$$

умовні позначення: СрЗф – середньоденна зарплата, обрахована з фактичних доходів працівника; Дс – сукупний дохід; Кр – кількість днів розрахункового періоду.

Допомога обчислюється, виходячи із загального стажу роботи працівника в розмірах, які визначаються залежно від загального трудового стажу працівника, які зображено на рисунку 2.15.

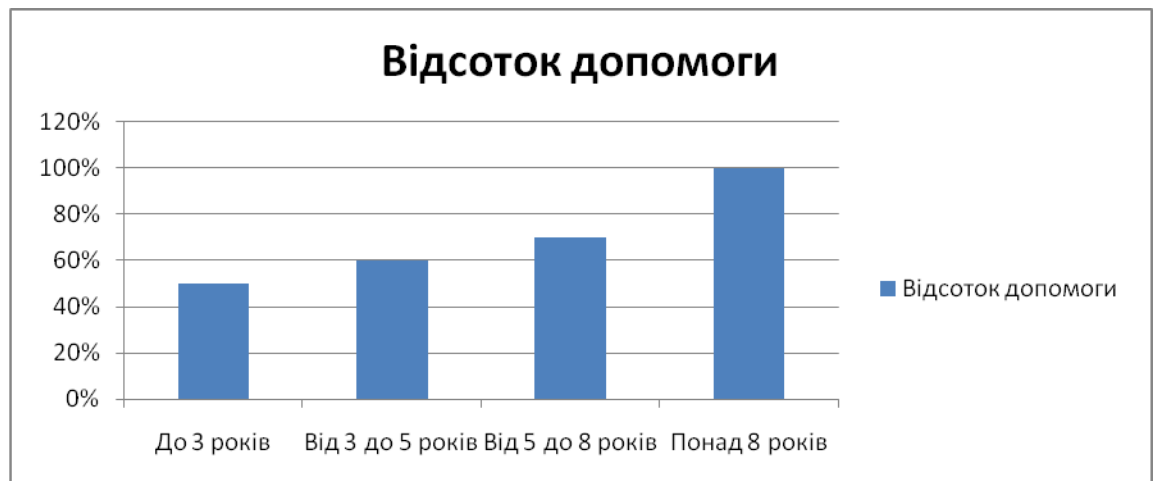


Рис.2.15. Відсоток допомоги працівникам при тимчасовій непрацездатності

Примітка. Складено на основі [35]

Із рисунка 2.15 можемо сказати, що 50 % середньої заробітної плати нараховується тимчасово непрацездатним робітникам страховий стаж яких складає до 3 років; 60 % середньої заробітної плати – страховий стаж від 3 до 5 років; 70 % доходів – страховий стаж від 5 до 8 років; 100 % доходів – страховий стаж понад 8 років.

Право на 100 % розмір лікарняних, незалежно від стажу, мають такі категорії працівників:

1. Особи, віднесені до 1-3 категорій «інвалідів» постраждалих унаслідок Чорнобильської катастрофи;
 2. Один із батьків (особа, яка їх замінює), який доглядає хвору дитину віком до 14 років, потерпілу від Чорнобильської катастрофи;
 3. Ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону про статус ветеранів;
 4. Особи, віднесені до жертв нацистських переслідувань за Законом № 1584;
 5. Донори, які мають право на пільгу за ст. 10 Закону про донорство.
- Видно, що перші 5 днів непрацездатності підприємство оплачує за свій кошт, а за період починаючи із 6 робочого дня – за рахунок фонду соцстрахування.

Щодо допомоги по вагітності та пологах її тривалість становить 136 календарних днів (70 календарних днів до передбачуваного дня пологів і 56 календарних днів – після).

Щоб обчислити середню зарплату, то розрахунковим періодом є шість повних календарних місяців з останнього місяця роботи перед настанням страхового випадку.

Суму допомоги по вагітності та пологах розраховують за формулою:

$$\text{Двн} = \text{Зп} \times \text{Дв} \quad (2.9)$$

Примітка:

умовні позначення: Двн – сума допомоги по вагітності та пологах; Дв – кількість календарних днів, що припадають на відпустку у зв'язку з вагітністю та пологами.

Допомогу по вагітності та пологах на ТОВ «АБТ 78» оплачують у розмірі 100 % середньої зарплати незалежно від страхового стажу працівників.

До розрахунку середньої зарплати для обчислення допомоги по вагітності та пологах включають усі виплати, як за відпрацьований, та і за невідпрацьований час (відпустки, оплата простоїв з вини підприємства).

Під час оцінки техніки підрахунку заробітної плати ми дослідили, що це є дуже трудомісткий процес, який потребує значного витрачання часу та уваги. Функції обчислення заробітної плати на ТОВ «АБТ 78» покладено на бухгалтера із заробітної плати, який має ретельно перевірити первинні документи з обліку відпрацьованого часу та виробітку.

На досліджуваному підприємстві існує багато різних видів виплат, тому потрібно бути уважним при їх розрахунку, враховуючи всі нюанси кожного окремого працівника.

2.3. Обов'язкові та необов'язкові утримання із заробітної плати

Однією із суттєвих функцій бухгалтерії у роботі ТОВ «АБТ 78» є заробітна плата та її оподаткування. Від правильності її нарахування і повноти виплати, залежить внутрішнє середовище на підприємстві і

відповідальність за робочі обов'язки кожного працівника тому, що розмір одержуваної заробітної плати – прямо пропорційний якості праці найманих співробітників. В результаті, дуже важливо знати коли і як виплачувати працівникам зароблені кошти, крім цього від бухгалтера вимагається вчасно здати необхідні звіти до контролюючих органів, щоб ці виплати увійшли до трудового стажу кожного працівника.

Розділ законодавства стосовно обліку заробітної плати є одним із найбільш динамічних відносно змін, оскільки держава як законодавчий орган у відносинах між роботодавцем та працівником виступає посередником і відраховує у державний бюджет частину заробітної плати робітників у вигляді податків та зборів. Це здійснює вплив як на працівників та їх рівень доходів, так і на спеціалістів через ускладнення процесу нарахування заробітної плати та проведення розрахунків утримань із неї [72, с. 164].

Великої уваги вимагають нарахування, утримання та сплата належних податків та зборів із заробітної плати до бюджету країни.

Нормативними документами, які визначають порядок та розміри здійснення зборів до фондів соціального спрямування є:

1. Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003р. №1058-15 (зі змінами та доповненнями) [36];
2. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 23.09.1999р. №1105-14 (зі змінами та доповненнями) [35];
3. Закон України «Про оплату праці» від 20.04.1995р. № 108-95 (зі змінами та доповненнями) [38].

Із працівників, які працюють на ТОВ «АБТ 78» згідно трудових договорів, за сумісництвом, виконують разові роботи, здійснюються різні види утримань.

Станом на 2018 р. існують обов'язкові та необов'язкові утримання із заробітної плати, які мають відповідну ставку [89, с. 296] (рис. 2.16).



Рис. 2.16. Види утримань із заробітної плати на ТОВ «АБТ 78»

Примітка. Складено автором на основі [14, с. 217]

Податок із доходів фізичних осіб – це прями́й загальнодержавний податок, який стягується з доходів громадян за встановленою ставкою 18 % [70].

Порядок його нарахування та сплати, забезпечення виконання податкових зобов'язань щодо ПДФО визначений у IV розділі Податкового кодексу України.

Об'єктом оподаткування податку є загальний місячний оподатковуваний дохід, який отримують працівники як у грошовому, так і в натуральному вираженні.

Існують доходи, які не включають та ті, які включають до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку (2.17).

До загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку не включаються такі доходи [70]:

- сума державної та соціальної матеріальної допомоги, державної допомоги у вигляді адресних виплат та надання соціальних і реабілітаційних послуг відповідно до закону, житлових та інших субсидій або дотацій;

- сума грошової допомоги, яка надається згідно із законом членам сімей військовослужбовців;
- сума державних премій України або стипендій України, призначених законом;
- сума допомоги, яка виплачується (надається) жертвам нацистських переслідувань або їх спадкоємцям
- сума відшкодування платнику податку розміру шкоди, заподіяної йому внаслідок Чорнобильської катастрофи тощо.

Доходи, які включають до загального місячного (річного) оподаткованого доходу

доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору

суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору

доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної власності;
доходи у вигляді сум авторської винагороди або розпорядження іншими особами нематеріальним активом (творами науки, мистецтва), об'єкти права інтелектуальної промислової власності

дохід від надання майна в оренду

сума заборгованості платника податку за укладеним ним цивільно-правовим договором, за якою минув строк позовної давності та яка перевищує суму, що становить 50 відсотків місячного прожиткового мінімуму

дохід у вигляді вартості успадкованого чи отриманого у дарунок майна у межах, що оподатковується

Рис. 2.17. Доходи, які включаються до загального місячного (річного) оподаткованого доходу

Примітка. Складено автором на основі [70]

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу на суму податкової соціальної пільги. Розмір податкової соціальної пільги, визначений Податковим кодексом, дорівнює

одному прожитковому мінімуму на працездатну особу і складає 50% прожиткового мінімуму.

Податкову соціальну пільгу на ТОВ «АБТ 78» застосовують до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця ,якщо його розмір не перевищує суми, яка дорівнює сумі місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень.

При цьому граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги одному з батьків, визначають як добуток граничного доходу, визначеного за вищенаведеним правилом та відповідної кількості дітей.

Формула податку на доходи фізичних осіб виглядає так:

$$\text{ПДФО} = (\text{ЗП-ПСП}) \times 18\% \quad (3.1)$$

Щоб ТОВ «АБТ 78» почало застосовувати податкову соціальну пільгу для конкретного працівника, працівник має подати заяву про застосування пільги.

На досліджуваному підприємстві існують різні розміри податкових соціальних пільг із сплати податку на доходи фізичних осіб (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Розміри податкових соціальних пільг із сплати податку на доходи фізичних осіб

Категорії осіб, що можуть скористатись правом зменшення суми місячного оподаткованого доходу у вигляді зарплати на суму податкової соціальної пільги з податку на доходи фізичних осіб	Розмір податкової соціальної пільги
Для будь-якого платника податку	100 %
Для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, – у розрахунку на кожен таку дитину	100 %

Продовження табл. 2.11

1	2
Для платника податку, який: а) є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником – у розрахунку на кожную дитину віком до 18р.; б) утримує дитину-інваліда – у розрахунку на кожную таку дитину віком до 18р.; в) є особою, віднесеною до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи г) є учнем, студентом, аспірантом; ґ) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства; д) є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни.	150 %
Для платника податку, який є героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями «За відвагу».	200 %

Примітка. Складено автором на основі [70]

Розглянемо детальніше на прикладі.

Нарахована платнику податку заробітна плата становить 5 700,00 грн. Він має трьох дітей, один із яких є інвалідом. Мати дітей не працює. Батько подав роботодавцю заяву про застосування ПСП і відповідні документи на дітей. Оскільки платник податку має трьох дітей, граничний розмір доходу для застосування ПСП становить 7 410,00 грн (2 470,00 грн × 3 дітей).

Отже, такий працівник має право на пільги. Розрахуємо заробітну плату, яку він отримає після застосування ПСП та оподаткування.

ЄСВ: $5\,700,00 \text{ грн} \times 22\% = 1\,254,00 \text{ грн}$.

Оподаткування:

ПДФО: $(5\,700,00 \text{ грн} - (881,00 \text{ грн} \times 2 \text{ дітей}) + 1\,200,00 \text{ грн}) \times 18\% = 924,84 \text{ грн}$,

де 881,00 грн – розмір пільги багатодітному батьку;

1 200,00 грн – розмір пільги платника, який утримує дитину-інваліда;

військовий збір: $5\,700,00 \text{ грн} \times 1,5\% = 85,50 \text{ грн}$.

Усього до виплати: $5\,700,00 \text{ грн} - 924,84 \text{ грн} - 85,50 \text{ грн} = 4\,689,66 \text{ грн}$.

Віськовий збір має ставку 1,5 % від об'єкту оподаткування. Об'єктом оподаткування військовим збором є загальний місячний (річний)

оподатковуваний дохід. Цей податок також містить доходи, які не оподатковуються ним (рис. 2.18).

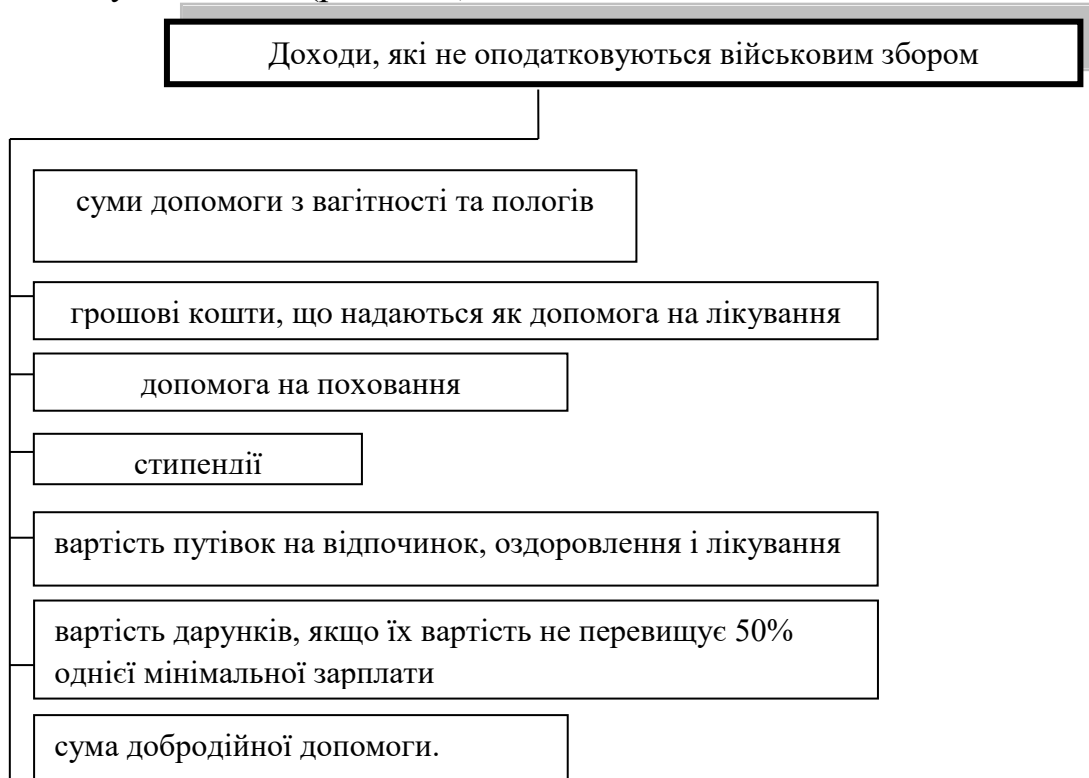


Рис. 2.18. Доходи, які не оподатковуються військовим збором

Примітка. Складено автором на основі [70]

Загальну суми доходів, з яких утриманий військовий збір за звітний період на ТОВ «АБТ 78», ми можемо побачити у формі 1ДФ.

Окрім обов'язкових, із сум заробітної плати працівників ТОВ «АБТ 78» проводять необов'язкові утримання. Ініціаторами таких утримань можуть бути судові органи та виконавчі служби. Ці утримання здійснюють, як правило, на користь окремих фізичних чи юридичних осіб у примусовому порядку на основі виконавчих листів. Одним із прикладів таких вирахувань є утримання аліментів. Розмір аліментів визначає суд.

На підставі заяви одного з батьків аліменти відраховуються не пізніше, ніж три дні від дня, встановленого для виплати заробітної плати. Аліменти на ТОВ «АБТ 78» виплачуються згідно вказаних працівником рахунків у банку.

За умови добровільної сплати аліментів сума утримань може перевищувати встановлені законодавством розміри відрахувань (понад 50 % (70 %) зарплати) на підставі заяви платника аліментів [70].

Мінімальний розмір аліментів на дитину від 6 до 18 років становить 50 % прожиткового мінімуму для дитини відповідного віку.

Серед одних із необов'язкових утримань можуть проводитись утримання за ініціативою підприємства. У випадках, якщо:

- працівник не вчасно повернув підзвітні кошти;
- працівник завдав підприємству матеріальних збитків;
- утримання профспілкових внесків.

За заявою працівника на «ТОВ АБТ 78» можуть проводитись індивідуальні утримання, зокрема:

- оплата за житлові та комунальні послуги;
- суми відсотків та погашення кредитів за договорами, укладеними з банком;
- оплата за товари, придбані в кредит;
- виплати страховим компаніям за індивідуальним страхуванням тощо.

Необов'язкові утримання здійснюються із сум нарахованої заробітної плати та інших виплат працівникам після проведення обов'язкових утримань.

При кожній виплаті заробітної плати загальний розмір усіх утримань не може перевищувати 20 %, а у випадках, передбачених законодавством, 50 % заробітної плати, що належить до виплати працівникам. Таке обмеження не поширюється на утримання із зарплати при відбуванні виправних робіт та при стягненні аліментів на неповнолітніх дітей – у цих випадках розмір відрахувань не може перевищувати 70 відсотків.

2.4. Аналітичний та синтетичний облік оплати праці

Відображення заробітної плати у обліку є складним процесом, який включає і особовий склад персоналу, і його відпрацьовані години та виробіток, і нарахування та утримання із заробітної плати, тобто весь процес

від прийняття на роботу працівника до його звільнення. Ця інформація має бути відображена на рахунках бухгалтерського обліку, шляхом подвійного запису [42].

Облік заробітної плати в системі рахунків – це синтетичний облік нарахування і розподілу заробітної плати, визначення суми винагороди працюючим і віднесення нарахованої оплати праці на відповідні рахунки витрат за статтями і об'єктами калькулювання [11, с. 43].

Для обліку розрахунків за всіма видами оплати праці: основної та додаткової заробітної плати, премій, інших заохочувальних робіт, виконання громадських обов'язків та інші призначений пасивний рахунок рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», який відповідно до Інструкції № 291 містить субрахунки (рис. 2.19).

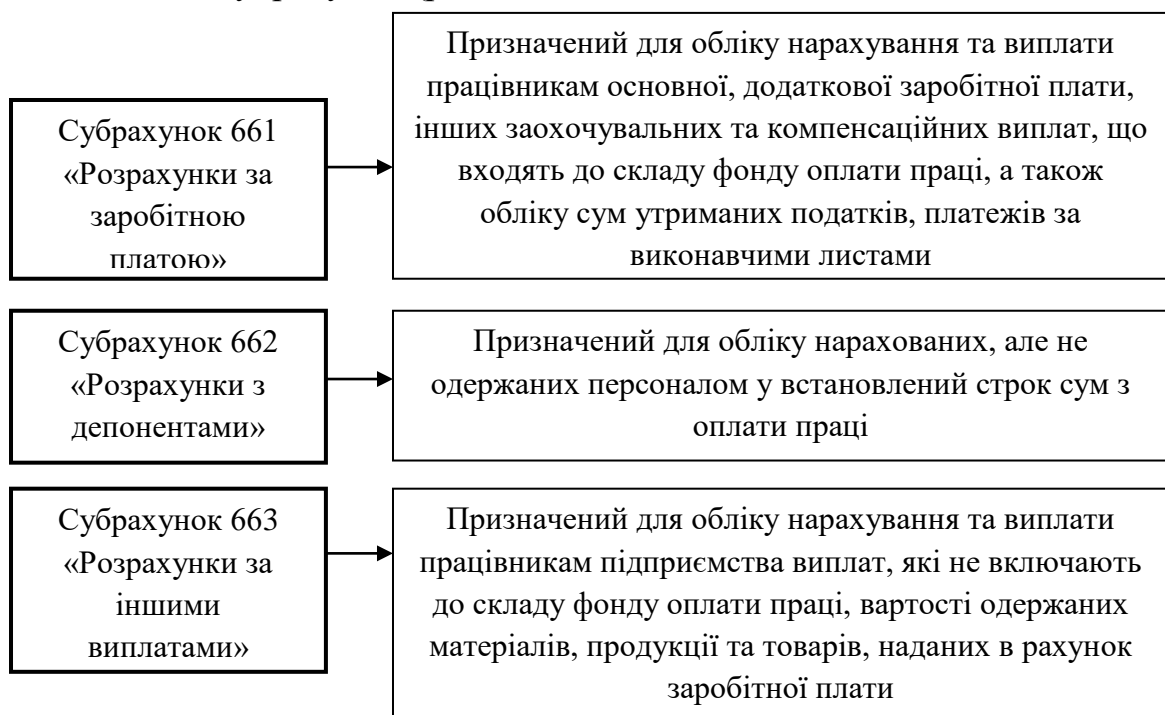


Рис 2.19. Організація синтетичного обліку заробітної плати

Примітка. Складено автором на основі [67,с.73]

По кредиту рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» ТОВ «АБТ 78» відображає суми нарахованої заробітної плати, допомоги по тимчасовій непрацездатності за перші 5 днів, премії, матеріальні допомоги за рахунок фонду оплати праці тощо [67, с. 75].

По дебету рахунку 66 ТОВ «АБТ 78» відображає утримання із зарплати, її виплата, а також сума зарплати, що не отримана в строк і віднесена на рахунок «Депоненти» [67, с. 77].

На рахунку 66 може бути розгорнуте сальдо:

- кредитове – означає заборгованість підприємства на перше число кожного місяця з оплати праці та інших виплат працівникам;

- дебетове – означає заборгованість працівників підприємству з оплати праці. Дебетове сальдо виникає лише в окремих випадках, наприклад, коли є переплати з оплати праці.

Сума всіх нарахувань заробітної плати по кожному аналітичному рахунку (тобто по кожному працюючому) дорівнює кредитовому обороту синтетичного рахунку 66 за звітний місяць, тобто сумі нарахованої заробітної плати по цеху. Сума всіх утримань за аналітичними рахунками дорівнює дебетовому обороту синтетичного рахунку 66 [84, с. 123].

Аналітичний облік розрахунків по заробітній платі має стільки ж рахунків, скільки працюючих на підприємстві за обліковим складом, тобто це облік виплат та утримань по кожному працюючому окремо.

Для аналітичного обліку розрахунків із працівниками використовують табельний номер кожного працівника окремо та роблять записи у типових формах документів див. рис. 2.1:

- розрахунково – платіжна відомість працівника № П-6;
- розрахунково – платіжна відомість (зведена) № П-7.

Розрахунково-платіжні відомості виконують подвійну функцію: по-перше, за їх допомогою виконують розрахунки з працюючими, а по-друге, вони є формою аналітичного обліку рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», тобто головним розрахунковим документом, що містить зведену інформацію щодо розрахунків із заробітної плати.

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.

Розрахунково-платіжні документи з нарахування та виплати заробітної плати ТОВ «АБТ 78» складаються, підписуються та перевіряються бухгалтером із заробітної плати (див. Додаток В).

Після цього даються на підпис керівнику та головному бухгалтеру, що підтверджує у свою чергу, дозвіл на виплату заробітної плати у відповідному обсязі та у встановлені строки.

У відомості за кожним працівником розраховується: нарахування заробітку і виплати за звітний місяць, утримання із заробітної плати і загальна сума до видачі.

Заробітна плата є одним з елементів витрат виробництва і однією з важливих статей собівартості продукції. Щоб включити її до складу витрат, уся нарахована в розрахункових і розрахунково-платіжних відомостях заробітна плата групується за напрямками витрат по цехах.

Заробітна плата на досліджуваному підприємстві відноситься на конкретний об'єкт обліку (структурний підрозділ, вид продукції) та відображається у первинних документах. Після відображення у первинних документах обліку виробітку, відпрацьованого часу та іншої вихідної інформації для розрахунків по оплаті праці, їх потрібно ще й відобразити на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

У разі нарахування оплати праці запис роблять на кредит рахунку 66 і дебет різних рахунків, на які відноситься оплата праці (рахунки 23, 91, 92, 93 та ін.). Її відображення представлене у таблиці 2.12.

Із таблиці 2.12, можна зробити висновок, що по кредиті субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються тільки різні види нарахувань щодо заробітної плати.

Таблиця 2.12

**Типова кореспонденція рахунків із обліку нарахування заробітної
плати**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Підстава
		Дт	Кт	
1.	Нарахована заробітна плата за виконані роботи з будівництва та поліпшення об'єктів основних засобів	15	661	наряди, таблиць обліку робочого часу
2.	Нарахована заробітна плата: – робітникам основного виробництва	23	661	табелі обліку робочого часу, наряд на відрядні роботи, акт про брак, маршрутний лист, відомість обліку виробітку
	– працівникам, зайнятим виправленням браку	24		
	– працівникам, зайнятим обслуговуванням машин та ремонтом обладнання	91		
	- адмінперсоналу	92	661	довідка-розрахунок бухгалтерії
	- працівникам відділу збуту	93		
3.	Нараховані доплати, премії та зарплата працівникам за роботи, не пов'язані з виробничою діяльністю	949	661	табелі обліку робочого часу, листок на доплату, бухгалтерська довідка-розрахунок
4.	Нарахована заробітна плата працівникам за роботи, пов'язані з ліквідацією і списанням необоротних активів	949	661	
5.	Нарахована заробітна плата працівникам за роботи з ліквідації стихійного лиха	976	661	наряди, таблиць обліку робочого часу
6.	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим вантажними роботами і придбанням матеріалів	20	661	маршрутний лист, наряди, таблиць обліку робочого часу
7.	Нарахована заробітна плата працівникам за роботи, затрати на які відносять до витрат майбутніх періодів	39	661	наряди, таблиць обліку робочого часу
	Нараховані премії, матеріальна допомога, інші винагороди за рахунок створеного резерву на матеріальне заохочення	477	661	листок на доплату, бухгалтерська довідка
8.	Нарахована працівникам заробітна плата, винагороди за вислугу років, премії за рахунок коштів цільового фінансування	48	661	листок на доплату, бухгалтерська довідка

Примітка. Складено автором на основі [67, с. 130]

Нарахування зарплати на досліджуваному підприємстві 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.

Нараховані працівникам суми відпускних чи компенсації за невикористану відпустку прирівнюються до заробітної плати за відпрацьований час чи виконаний обсяг робіт (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Кореспонденція рахунків із обліку нарахування відпускних

№з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Створено резерв на виплату відпускних працівникам	23, 91, 934	71
2.	Нараховані суми відпускних відносять на зменшення раніше створеного резерву	471	661

Примітка. Складено автором на основі [67, с. 132]

ТОВ «АБТ 78» на субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» веде облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці: допомога з тимчасової непрацездатності, допомога з часткового безробіття (табл. 2.14).

Із таблиці 2.14, можна зробити висновок, що на субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» відображаються різні види допомоги працівникам, які того потребують.

Таблиця 2.14

Типова кореспонденція рахунків обліку із нарахування виплат, які не включають у фонд оплати праці

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Підстава
		Дт	Кт	
1.	За рахунок коштів підприємства нараховану допомогу за перші 5 днів непрацездатності, суми вихідної допомоги та інші соціальні допомоги	949	663	Листок непрацездатності, бухгалтерська довідка

Продовження табл. 2.14

1	2	3		
2.	За рахунок коштів фондів соціального страхування:			
2.1	Нараховані пенсії по інвалідності, в разі втрати годувальника, за вислугу років	651	663	
2.2	Нарахована допомога: - з тимчасової непрацездатності; - з тимчасової непрацездатності до відновлення працездатності або встановлення інвалідності; - по вагітності й пологах; - на поховання	378	663	Листок непрацездатності, акт розслідування професійного захворювання, акт на нещасний випадок, свідоцтво про смерть

Примітка. Складено автором на основі [67, с. 134]

За дебетом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображають виплату заробітної плати, премій, допомоги з тимчасової непрацездатності тощо; утримання податку на доходи фізичних осіб та військового збору, платежів за виконавчими документами та інші утримання (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

Типова кореспонденція рахунків з обліку утримань із заробітної плати

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки		Підстава
		Дт	Кт	
1.	Утримана з доходу працівників сума податку на доходи фізичних осіб	661,663	641	бухгалтерська довідка
2.	Утриманий із заробітної плати працівників залишок невикористаного авансу з підзвітних сумм	661	372	наказ керівника підприємства
3.	Здійшені утримання із заробітної плати працівників на погашення сум нестач і розкрадання матеріальних цінностей	661	375	заява працівника
4.	Утримані із заробітної плати суми позики, наданої підприємством працівнику	661	377	заява працівника
5.	Утримані із заробітної плати суми відсотків за банківським кредитом	661	685	заява працівника

Продовження табл. 2.15

1	2	3		4
6.	Утримані із заробітної плати працівників суми аліментів та інших платежів за виконавчими листами	661	685	виконавчий лист
7.	Виплачені з каси суми, нараховані працівникам (заробітна плата, допомога, премії, соціальні виплати та)	661 663	301	платіжна відомість, ВКО
8.	Перерахована заробітна плата, інші виплати, що підлягають зарахуванню на карткові рахунки працівників	661 663	311	виписка банку
	Відображена реалізація працівникам підприємства в рахунок заробітної плати готової продукції, товарів, робіт і послуг	661	70	накладна

Примітка. Складено автором на основі [67, с. 137]

Із таблиці 2.15, можна зробити висновок, що по дебеті субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються тільки різні види як обов'язкових та і необов'язкових утримань щодо заробітної плати.

Обліковими регістрами, в яких дане підприємство відображає обороти по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» є Журнал № 5, 5А (рис. 2.20).



Рис. 2.20. Схема документообороту з обліку праці та заробітної плати

Примітка. Складено автором на інформації на ТОВ «АБТ 78»

Виплата заробітної плати на ТОВ «АБТ 78» здійснюється безготівково, через розрахункові рахунки на які підприємство перераховує суму заробітної плати. Для цього підприємство подає в банк:

- реєстр зарахування на карткові рахунки працівників коштів (розрахункову відомість), що, є підставою для зарахування банком коштів на карткові рахунки працівників;
- платіжні доручення на сплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів, пов'язаних з нарахуванням заробітної плати;
- платіжне доручення на перерахування зарплати працівникам підприємства.

Датою виплати зарплати на ТОВ «АБТ 78» в такому випадку вважають дату перерахування підприємством коштів на зарплатний картковий рахунок працівника, а не дату фактичної виплати працівникові заробітної плати банком.

2.5. Особливості обліку оплати праці з використанням інформаційних систем

Облік праці і заробітної плати займає одне з центральних місць у системі бухгалтерського обліку на ТОВ «АБТ 78».

Важливого значення в підвищенні ефективності використання трудових ресурсів, управління ними набуває правильна організація обліку праці та заробітної плати, який повинен забезпечувати надходження реальної та достовірної інформації про трудомісткість виробленої продукції та нарахування заробітної плати. Потрібно точно знати скільки праці та часу затрачається на виготовлення продукції кожним працівником окремо, що в результаті допомагає визначити трудову участь у процесі роботи кожним.

Ефективність та якість організації обліку та проведення аналізу оплати праці в сучасних умовах істотно залежить від розвитку інформаційних технологій. Застосування автоматизованих облікових систем, насамперед у бухгалтерському обліку та аналізі оплати праці, дозволяє спростити розрахункові операції, зменшити кількість помилок, підвищити впорядкованість інформації в облікових регістрах. Найголовнішою з переваг використання інформаційних технологій є одержання необхідної інформації у найкоротші

строки, що дає змогу підвищити оперативність прийняття управлінських рішень на підприємстві [37, с. 323].

Автоматизація обліку із заробітної плати даного підприємства містить завдання, які має виконувати для точного та оперативного обліку (рис. 2.21).

Виконання поставлених завдань в певній мірі залежить від рівня автоматизації обліку праці та заробітної плати на підприємстві, яка повинна охоплювати всю сукупність задач із синтетичного й аналітичного обліку та контролю у виконуваних операціях.

Важливе значення має чітка організація облікової роботи розрахунків з оплати праці на підприємстві. Це пов'язано з тим, що облік праці і заробітної плати є трудомістким, потребує уваги і сконцентрованості, оскільки пов'язаний з обробленням великої кількості первинної інформації, має багато однотипних операцій, здійснення яких потребує багато часу.



Рис. 2.21. Основні завдання автоматизації обліку

Примітка. Складено автором на основі [37, с. 323]

Досліджуване підприємство у своїй діяльності має потребу у використанні автоматизованих систем бухгалтерського обліку. Вона дозволяє практично повністю виключити паперову роботу, значно знизити вірогідність помилок та підвищити ефективність роботи бухгалтера.

Автоматизована система значно полегшує роботу бухгалтера, виключає можливість помилок, які могли б виникнути при ручному розрахунку цим самим забезпечуючи правильність нарахування заробітної плати працівникам підприємства та нарахування обов'язкових платежів до фондів та бюджету.

При цьому зникає потреба в здійсненні перевірок, ревізій, аудиту первинної документації.

Найбільш розповсюдженими програмними продуктами з автоматизації обліку праці та її оплати на території України є програми таких розробників, як «1С», «ПАРУС-Підприємство», «ГалактикаА», «БЕСТ ЗВІТ» та ін. [5, с. 214].

На досліджуваному підприємстві ТОВ «АБТ 78» застосовується бухгалтерська програма «1С: Бухгалтерія». Ця програма на сьогоднішній день є фактичним стандартом у галузі засобів автоматизації бухгалтерського обліку на більшості підприємств. Існує така версія «1С: Бухгалтерія 8», яка містить конфігурацію «1С: Зарплата і Управління Персоналом 8 для України», тому дане підприємство користується саме нею для удосконалення обліку розрахунків з оплати праці із своїми працівниками.

Перевага програми у тому, що вона дозволяє ТОВ «АБТ 78» вести облік в єдиній інформаційній базі від імені декількох організацій – юридичних осіб, які з точки зору організації бізнесу складають єдине підприємство. Це допомагає вести весь комплекс розрахунків з персоналом починаючи від введення документів про фактичне вироблення, оплати лікарняних листів і відпусток, аж до формування документів на виплату зарплати, а також подання звітності у державні органи.

У програмі «1С: Зарплата і Управління Персоналом 8» для обліку всіх працівників призначено на панелі Меню, вкладка Кадри. У ній відображаються прийняття на роботу працівника на певну посаду, особові картки, його кадрове переміщення, відрядження, звільнення з роботи, цю інформацію представлено на рисунку 2.22.

Бухгалтер із заробітної плати має пройти кілька етапів щодо нарахування та виплати із заробітної плати. Їх ми відобразимо на рисунку 2.23.



Рис. 2.22. Основні завдання автоматизації обліку

Примітка. Складено автором на основі інформації на ТОВ «АБТ 78»

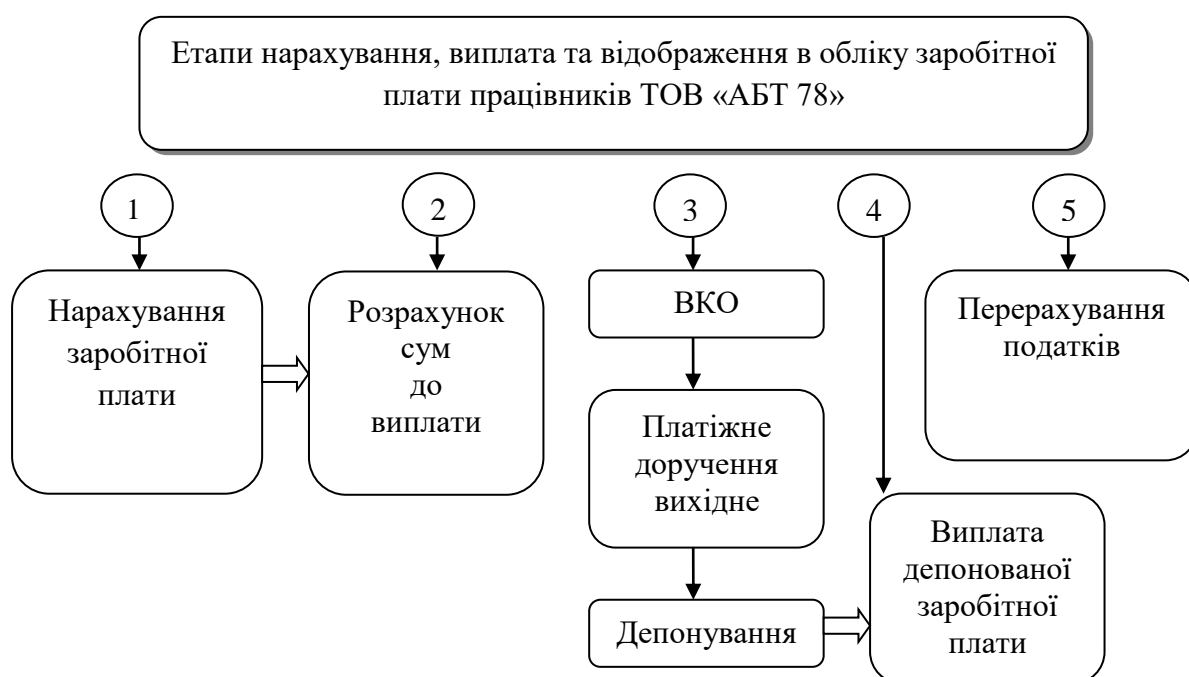


Рис.2.23. Етапи нарахування, виплата і відображення в обліку заробітної плати працівників ТОВ «АБТ 78» у програмі «1С: Зарплата і Управління Персоналом 8»

Примітка. Складено автором на основі інформації на ТОВ «АБТ 78»

У програмі «1С: Зарплата і Управління Персоналом 8» для обліку всіх операцій по заробітній платі на панелі Меню у вкладці Заробітна плата відображено основні напрямки бухгалтера, які він має використовувати при розрахунках із працівниками, вони подані у таблиці 2.16.

Таблиця 2.16

**Відображення основних показників щодо обліку заробітної плати
на панелі Меню, вкладці Заробітна плата**

№ з/п	Назва показника	Характеристика показника
1.	Регламентований виробничий календар	У ньому мають бути позначені всі святкові та вихідні дні упродовж всього року, адже без нього не може бути достовірно відображенна інформація щодо нарахування заробітної плати
2.	Способи відображення заробітної плати у регламентованому обліку	Вказуються рахунки бухгалтерського обліку, щодо заробітної плати (відображення лікарняних за рахунок підприємства і окремо за рахунок ФСС, відпусток, декретних, ЄСВ та відповідно рахунки витрат)
3.	Нарахування заробітної плати	Вказуються підрозділ підприємства, дата, місяць нарахування, норми днів та часу за місяць, після чого нажимається кнопка Заповнити та розрахувати все (якщо нараховують аванс, потрібно поставити галочку попередній розрахунок). Після нарахування, переходячи на вкладку ПДФО, внески ФОП, утримання, нажимають кнопку заповнити та розрахувати по всіх працівниках. При цьому друкується документ Табелі обліку використання робочого часу
4.	Облік ПДФО і внесків	Відображаються усі утримання та нарахування, а також пільги, групи інвалідності, формування платіжних документів по внесках у фонди
5.	Заробітна плата до виплати	Вказуються підрозділ підприємства, дата, місяць нарахування, вид виплати (Аванс (за попереднім розрахунком), чергова виплата з погашенням боргів, депоненти), після чого нажимається кнопка Заповнити за характером виплати. При цьому друкується документ Відомість на виплату грошей
6.	Виплата заробітної плати видатковими ордерами чи через банк	Відображається належна сума до виплати: якщо через касу (Меню Каса-Видаковий касовий ордер); якщо через банк (Меню банк-платіжне доручення вихідне)

Примітка. Складено автором на основі інформації на ТОВ «АБТ 78»

Аналізуючи таблицю 2.16 можна зробити висновок, що стандартний розрахунок заробітної плати ТОВ «АБТ 78» у програмі «1С: Зарплата і Управління Персоналом 8 для України» включає:

а) нарахування в розрахунковій відомості заробітної плати, згідно з штатним розкладом, трудових договорів та табеля обліку робочого часу при погодинній формі оплати праці; розрахунок премій, пільг, понаднормових,

відпускних; розрахунок при звільненні; облік виплат за рахунок фондів соціального страхування; а також розрахунок винагород за договорами цивільно-правового характеру;

б) утримання в розрахунковій відомості: за виконавчими документами, за заявами працівників;

в) розрахунок податків і зборів, що утримуються із заробітної плати, відповідно до законодавства України.

Таким чином, автоматизований облік значно допомагає у підрахунках, адже програма все рахує, а бухгалтеру варто лиш перевіряти правильність нарахувань, утримань, щоб програма не допускала помилок.

Висновки до розділу II

На основі дослідження методики обліку та оподаткування оплати праці ТОВ «АБТ 78» можна внести наступні пропозиції щодо її вдосконалення:

1. Розробити та затвердити графіки документообігу первинних документів з обліку розрахунків з оплати праці, які б у свою чергу, дозволили посилити систему внутрішнього контролю на підприємстві. Графіки документообігу дозволяють оптимізувати шлях обробки первинного документа від початку створення документа до передачі в архів, окреслити терміни обробки первинних документів та призначити посадових осіб, які відповідальні за порядок опрацювання первинних документів. Вони допоможуть забезпечити надходження реальної інформації про трудомісткість виробленої продукції та нарахування заробітної плати за фактично відпрацьований час та невідпрацьований час (відпустки, та різні соціальні виплати).

2. Запропоновано використовувати ефективніші системи оплати праці, які сприятимуть створенню мотиваційного механізму працівників, підвищать кількісні і якісні показники щодо виробітку працівників. Головними напрямками удосконалення індивідуальної заробітної плати є впровадження на підприємствах гнучкої тарифної системи. Новими

підходами до побудови тарифної системи є застосування: гнучких тарифів, єдиної тарифної сітки для оплати праці всіх категорій персоналу. На підприємстві буде доцільною розробка внутрішньовиробничих тарифних умов оплати праці, яку будуть виступати у якості факторів підвищення мотивувальної та стимулюючої ролі тарифних систем.

3. Скласти на підприємстві робочий план рахунків, враховуючи специфічні особливості фінансово-господарської діяльності досліджуваного підприємства, з метою удосконалення організації аналітичного обліку розрахунків з оплати праці.

4. Запропоновано використовувати субрахунки 6611 «Розрахунки за заробітною платою адміністративного персоналу» та 6612 «Розрахунки за заробітною платою робітників». Дана пропозиція призведе до швидкого пошуку необхідної інформації з заробітної плати для кожного працівника підприємства, чим скоротить витрачання часу бухгалтера.

5. У процесі обліку розрахунків по заробітній праці із працівниками ТОВ «АБТ 78» рекомендовано використовувати програму «1С: Зарплата і Управління Персоналом 8 для України», яка значно полегшує роботу працівників бухгалтерії. Програма допоможе скоротити матеріальні і трудові ресурси на збір, обробку та аналіз даних, необхідних для правильного ведення облікової роботи бухгалтерією та прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства.

РОЗДІЛ ІІІ

МЕТОДИКА АНАЛІЗУ Й АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

3.1. Інформаційне забезпечення аналізу й аудиту операцій з оплати праці

Важливе місце в житті кожної людини відіграє заробітна плата, адже вона виступає в ролі добробуту для життя людини, задоволенні усіх потреб.

Облік заробітної плати є найважливішою ділянкою роботи ТОВ «АБТ 78», яка потребує точних та оперативних даних, у яких зазначаються зміни в чисельності та категорії працівників, витрати часу та виробничі витрати, тому потрібно періодично проводити аналіз та аудит, щоб постійно контролювати правильність нарахувань та утримань із заробітної плати.

Безумовно, особливої уваги заслуговує організація і методичне проведення аналізу та аудиту заробітної плати на підприємстві, оскільки вони відіграють важливу роль у системі як внутрішнього, так і зовнішнього контролю. Це пов'язано з тим, що облік праці і заробітної плати є дуже відповідальною та трудомісткою роботою, яку треба виконати за короткий термін між наданням інформації та виплатою працівникам [6, с. 243].

Щодо проблематики аудиту розрахунків з оплати праці на сьогоднішній день ними займаються як зарубіжні, так і вітчизняні вчені: Подольский В. І., Поляк Г. Б., Завгородній А. Г., Корягін М. В., Єлисеєв А. В., Полякова Л. М., Бутинець Ф. Ф. Петрик О. А.. Досліджуючи дані літературні джерела, вони дають змогу визначити головні питання, які досліджувались фахівцями цієї галузі.

Ефективність діяльності досліджуваного підприємства полягає у стабільному та чітко налагодженому бухгалтерському обліку, оскільки він є підґрунтям у ефективності господарської діяльності, підтверджує фінансову стабільність підприємства, виступає системою внутрішнього контролю наявності та руху коштів, виконує управлінські, інформаційні та контрольну функції, адже саме завдяки якісно проведеному аудиті підприємство буде ефективним у своїй діяльності [41, с.236].

Бухгалтерський облік ТОВ «АБТ 78» забезпечує точний розрахунок заробітної плати кожного робітника відповідно до навантаження та якості виконання роботи, які виступають формами і системами його оплати, тому перед аудитором виникає завдання перевірити правильність у підрахунку нарахувань та утримань із заробітної плати, використання часу і виконання норм виробітку фонду заробітної плати, нарахування на соціальне страхування (ЄСВ).

Відзначимо, що під час здійснення контролю як внутрішнього, так і зовнішнього, важливо розмежовувати відповідні законодавчі акти та діючі нормативи, які регулюють бухгалтерський облік ТОВ «АБТ 78» із розрахунків щодо оплати праці (табл. 3.1).

Своєчасно та правильно відображенні витрати на оплату праці є основними критеріями досягнення підвищення зацікавленості працівників у результатах своєї праці. Ефективна організація внутрішнього контролю є одним із заходів, спрямованих на вдосконалення управління підприємством, яка забезпечує високий рівень виконання його завдань, чіткий порядок у його веденні [26,с.28].

У ході аудиторської перевірки досліджуваного підприємства контрольні процедури щодо оплати праці мають свої об'єкти, що відображені на рисунку 3.1.

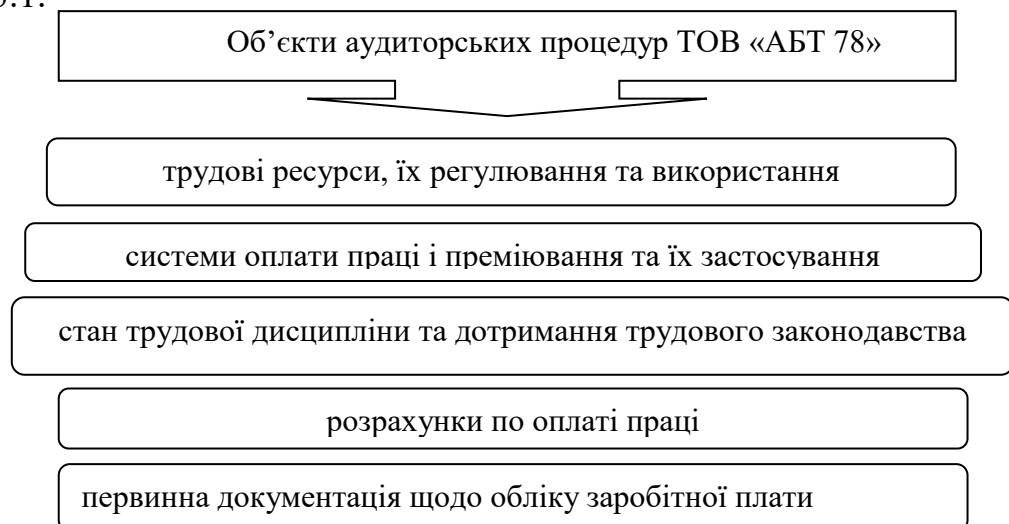


Рис. 3.1. Об'єкти аудиторських процедур ТОВ «АБТ 78»

Таблиця 3.1

**Нормативно-правова інформація, що використовується під час
внутрішнього контролю розрахунків заробітної плати ТОВ «АБТ 78»**

№з/п	Назва документу	Зміст інформації	Призначення інформації
1.	Кодекс законів про працю	Загальні засади організації праці та розрахунків з працівниками	Перевірка правильності встановлення трудового режиму на підприємстві та правильності нарахування заробітної плати окремим категоріям працівників
2.	Введення нових тарифних ставок і посадових окладів працівників відповідно до постанови Кабінету Міністрів України	Порядок введення нових тарифних ставок і посадових окладів	Перевірка правильності застосування діючих форм і систем оплати праці
3.	Інформація про порядок витрачання коштів на оплату праці працівників нештатного складу відповідно до вказівок Міністерства фінансів України	Оплата робіт, які виконані працівниками нештатного складу	Дотримання нормативних актів при оплаті робіт, виконаних працівниками нештатного складу
4.	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	Обґрунтовує правові засади ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Для контролю обґрунтованості ведення бухгалтерського обліку щодо оплати праці.
5.	Порядок отримання і використання коштів на оплату праці	Виплати коштів працівникам	Правильність нарахування і витрачання коштів на оплату праці
6.	Типові правила внутрішнього трудового розпорядку для працівників і службовців	Тривалість робочого дня (зміни), використання робочого часу	Виконання правил внутрішнього розпорядку
7.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку	Контроль дотримання порядку ведення обліку розрахунків щодо оплати праці

Примітка. Складено автором на основі [6, с. 23]

За даними рисунку 3.1, ми можемо сказати, що результативність контрольних процедур, що проводяться в ході перевірки розрахунків з оплати праці, багато в чому залежить від правильного визначення послідовності дій осіб, які контролюють даний процес. Перед кожним має бути поставлено перелік завдань, які включають перевірку роботи всіх підрозділів і всіх працівників підприємства, які займаються обліком заробітної плати.

Рішення, що приймаються керівництвом ТОВ «АБТ 78» відносно заробітної плати та інших виплат, дуже важливі, оскільки на це, зазвичай, витрачається вагома частина ресурсів.

Для достовірно проведеного аналізу та аудиту заробітної плати, із джерелами інформації повинен бути ознайомлений як аудитор, так і керівник (рис. 3.2).

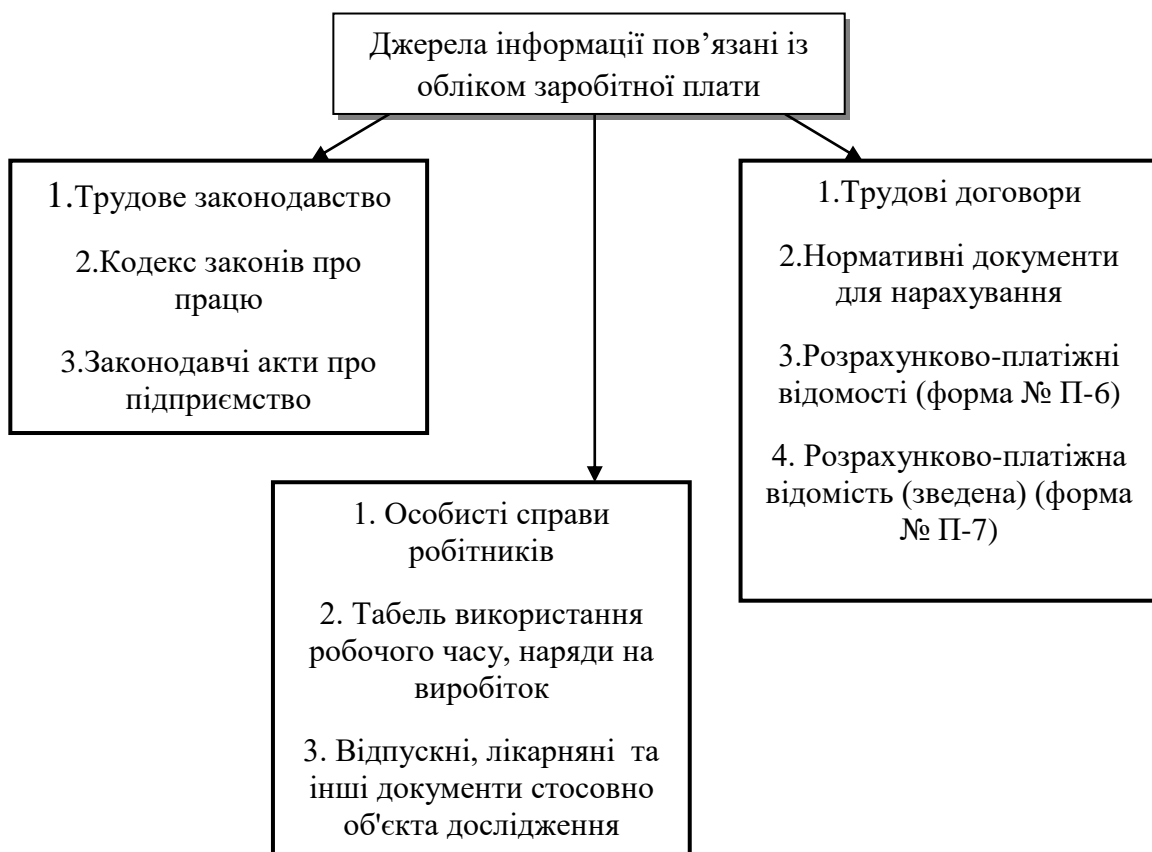


Рис. 3.2. Джерела інформації пов'язані із обліком заробітної плати

Із рисунка 3.2. можемо сказати, що у ході проведення аналізу та аудиту розрахунків з оплати праці аудитор має дослідити основні положення та документи на яких ґрунтується облік із заробітної плати, щоб зрозуміти чи є потенційні зловживання на підприємстві, та у ході виникнення запропонувати шляхи їх вирішення.

Цикл руху засобів з оплати праці має на меті не тільки операції, що відображаються на рахунках заробітної плати, але й операції, пов'язані з виплатою пенсій, угодами про майбутні компенсації, виплатами службовцям, податками на заробітну плату й відповідними зобов'язаннями за такими витратами. Цикл руху засобів з оплати праці зображено на рисунку 3.3

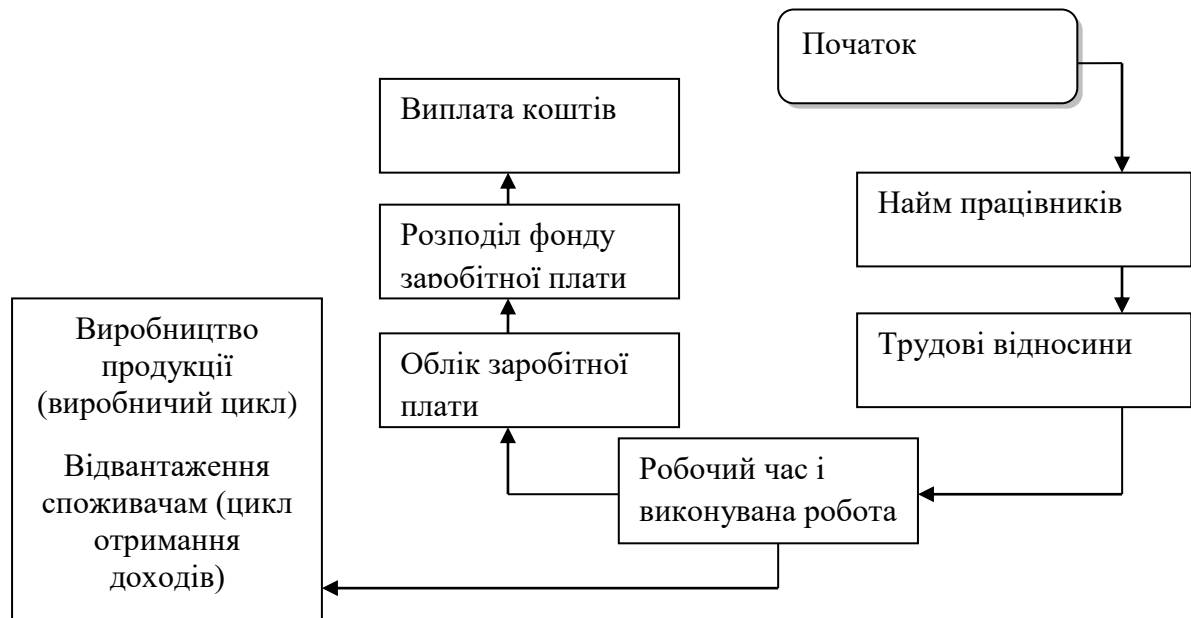


Рис. 3.3. Цикл руху засобів, пов'язаних з оплатою праці

Примітка. Складено автором на основі [39]

Аналізуючи рисунок 3.3 можна встановити, що на кожному етапі руху засобів, пов'язаних з оплатою праці виникає потреба у контролі для уникнення суттєвих помилок і відхилень, так як це є основною метою перевіряючого при дослідженні та документуванні руху операцій з оплати праці.

Для того, щоб вивчити і оцінити послідовність операцій вказаного циклу, перевіряючий ознайомлюється із загальними процедурами циклу, типовим розподілом обов'язків і системою внутрішнього контролю.

Внутрішній аудит як суб'єкт внутрішньогосподарського контролю призначений для забезпечення інформацією діяльності підприємства, конкретніше розглянемо їх на рисунку 3.4.

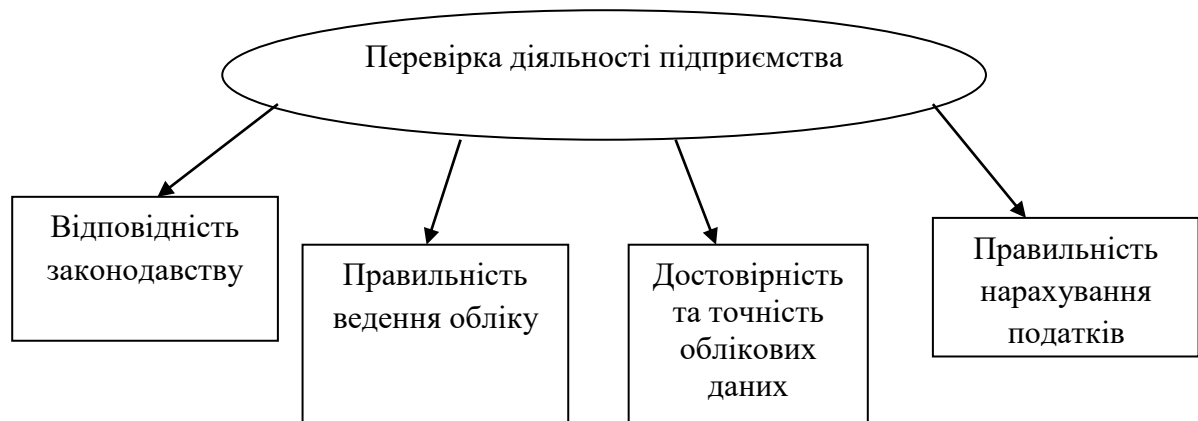


Рис. 3.4. Перевірка діяльності підприємства ТОВ «АБТ 78»

Примітка. Складено автором на основі інформації на ТОВ «АБТ 78»

Отже, внутрішній контроль витрат на оплату праці відображає в системі контролю важливе місце, оскільки безпосередньо пов'язаний з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання.

Аудит розрахунків з оплати праці ТОВ «АБТ 78» починається з перевірки розрахунків з працівниками по оплаті праці з встановленням відповідності показників аналітичного обліку по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». При цьому розрахунки ведуться за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо.

Для початку аудитор має скласти загальний план аудиту для досягнення ефективності та результативності аудиту. Він обговорює з клієнтом елементи загального аудиторського плану та аудиторські процедури. Тобто аудитор розробляє і документально оформляє загальний план аудиту, визначає в ньому суть помилок, а потім здійснює аудит, керуючись цим планом. Загальний план аудиту розробляється настільки

детально, щоб аудитор мав можливість, керуючись ним, підготувати програму аудиту. В свою чергу, програма аудиту, її зміст та обсяг, а також час аудиторської роботи залежить від розмірів економічного суб'єкта, складності аудиту, аудиторського досвіду, знання діяльності клієнта. Ставивши мету перевірки, аудитор обговорює з клієнтом характер, обсяг і умови роботи, з'ясувати, чого чекає від нього клієнт, його вимоги [25].

Планування роботи дає можливість приділити належну увагу найважливішим напрямам аналізу та аудиту, що сприяє більш ефективному розподілу роботи серед перевіряючих [13, с. 205].

Потім аудитор ознайомлюється із обліковою політикою клієнта, визначає, чи відповідає вона стандартам бухгалтерського обліку і звітності, вимогам чинного законодавства, вивчає систему внутрішнього контролю, окремі специфічні напрямки діяльності клієнта. У аудиті заробітної плати існують конкретні показники заробітної плати, що підлягають перевірці таблиця 3.2.

Таблиця 3.2

Показники заробітної плати, які аналізує аудитор

№ з/п	Показники заробітної плати
1.	Чисельність працівників, їхні професії та кваліфікація
2.	Витрати робочого часу у людино-годинах, людино-днях
3.	Кількість виготовленої продукції
4.	Розмір фонду оплати праці за категоріями працюючих видами нарахувань
5.	Нарахування премій, відпускних
6.	Розмір утримань за їх видами

Примітка. Складено автором на основі інформації ТОВ «АБТ 78»

Виходячи із показників заробітної плати представлених у таблиці 3.2 аудитор повинен перевірити:

– дотримання законодавства щодо організації ведення бухгалтерського обліку;

- реальність відображення у первинних документах та формах звітності чисельності працівників та середньо спискової чисельності працюючих на підприємстві;
- правильність визначення обсягів виконання робіт;
- наявність у документах обліку осіб, що не брали участі у виконанні робіт;
- ідентичність даних аналітичного обліку з оплати праці показникам синтетичного обліку з рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» у Головній книзі;
- законність доплат і надбавок до основної заробітної плати;
- правильність підрахунків підсумків у первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності;
- реальність віднесення витрат з оплати праці на собівартість продукції;
- відповідність даних відомостей на виплату заробітної плати тарифікаційним спискам працівників і відсутність у відомостях підчисток, необумовлених виправлень та підписів керівника та бухгалтера.

Перевіряючи розрахунково-платіжні, аудитор також повинен впевнитися, чи отримували певну суму грошей особи, вказані в платіжній відомості. Під час дослідження виплати заробітної плати за роботи за трудовими угодами аудитор має перевірити, чи дійсно виконувалася така робота. Крім того, дуже важливо перевірити правильність підрахунків підсумків до виплати на руки працівникам як по вертикалі, так і по горизонталі.

На практиці часто мають місце такі випадки: під час арифметичної перевірки правильності підсумків у розрахунковій відомості суми нарахованої заробітної плати вказані правильно, вірно відображені суми відрахувань і утримань, правильно визначена заборгованість на кінець місяця, однак, підраховуючи окремі суми в графі «Разом нарахована», аудитор з'ясовує, що в рядку «Разом» проставлена більша сума, таку саму

різницю аудитор визначить під час перевірки графи «До видачі» і рядка «Разом». Таким чином, під час арифметичної перевірки даних розрахунково-платіжних відомостей аудитор розкриває крадіжки грошових коштів.

Аудитору доречно перевірити правильність розрахунку сум заробітної плати різним категоріям працівників та правильність віднесення цих сум на відповідні рахунки витрат. Для цього він порівнює первинні документи, що є підставою для нарахування заробітної плати робітникам основного виробництва (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Порівняння первинних документів виходячи із різних форм оплати праці

№ з/п	Форми оплати праці	Первинні документи
1	За погодинної форми оплати праці	відомості про посадові оклади (штатний розпис), присвоєні розряди (накази), годинні тарифні ставки (тарифна сітка) кількість фактично відпрацьованого часу (табелі обліку робочого часу)
2	За відрядної форми оплати праці	інформацію про обсяг виробітку і розцінки за одиницю продукції (наряди, акти виконаних робіт, накладні на здачу продукції на склад) із розрахунково-платіжними відомостями та журна-лами 5 і 5А.

Примітка. Складено автором на основі інформації ТОВ «АБТ 78»

Із таблиці 3.3 можна зробити висновок, що для погодинної та відрядної форми оплати праці існують різні первинні документи, які мають свої особливості заповнення.

Досліджуючи документи, аудитор з'ясує, чи ймовірні у відомостях підставні особи та приписи невиконаних обсягів, які підтверджуються актами приймання або закритими нарядами. Особливу увагу аудитор має звернути на витрачання коштів на оплату вантажно-розвантажувальних робіт, робіт із поточного або капітального ремонту, з'ясовуючи при цьому, які норми та розцінки застосовувалися за виконані роботи.

Ретельному дослідженню на ТОВ «АБТ 78» також підлягають виплати, які передбачені законодавством про оплату праці за невідпрацьований на

виробництві час. Тому аудитор має перевірити чи дотримується дане підприємство порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.95 р. № 100. (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Показники заробітної плати за невідпрацьований час, які аналізує аудитор

№з/п	Показники перевірки
1.	Надання працівникам щорічної, додаткової, творчої відпустки
2	Виконання працівниками державних і громадських обов'язків у робочий час, службові відрядження
3.	Допомогою у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю
4.	Допомогою по вагітності і пологах
5.	Інші випадки, передбачені чинним законодавством

Примітка. Складено автором на основі інформації на ТОВ «АБТ 78»

У ході проведення аудиторських процедур, аудитор бере до уваги період, за який розраховується середня заробітна плата, виплати, що включаються до її складу, порядок розрахунку виплат у всіх випадках збереження заробітної плати.

Аудитор вивчає також своєчасність та повноту утримань із нарахованої заробітної плати працівників ТОВ «АБТ 78». Крім розрахунків з оплати праці, необхідно перевірити правильність розрахунків із нарахування податків і платежів до бюджету та позабюджетні фонди, здійснити арифметичний контроль сум утриманого податку. Із цією метою уточнюють базу оподаткування для визначення податків, що перераховуються до бюджету: із соціального страхування, пенсійного забезпечення, медичного страхування, фонду зайнятості.

Отже, можемо зробити висновок, що аудит розрахунків з оплати праці відіграє важливу роль у системі як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту. Його метою є підтвердження дотримання чинного законодавства в частині нарахування і виплати заробітної плати; правильності розрахунку утримань

із заробітної плати; правильності нарахування на фонд заробітної плати; законності включення зарплати і нарахувань на неї в собівартість продукції підприємства, що випускається.

3.2 Методика аналізу оплати праці

В умовах економічного розвитку заробітну плату використовують як найважливіший засіб для стимулювання до зростання продуктивності праці, прискорення науково-технічного прогресу, поліпшення якості продукції, підвищення ефективності виробництва для суспільної злагоди. Заробітна плата забезпечує працівникам матеріальні стимули.

Важливим чинником аналізу трудових показників є аналіз витрат на оплату праці, що потребують ретельного підходу.

Метою проведення аналізу витрат на оплату праці на підприємстві є оцінка доцільності застосування форм та систем оплати праці; активності запровадженої системи матеріального стимулювання; виявлення нераціональних витрат на оплату праці, що потребують удосконалення або ліквідації [51, с. 469].

Основні завдання під час аналізу витрат на оплату праці представлено на рисунку 3.5.

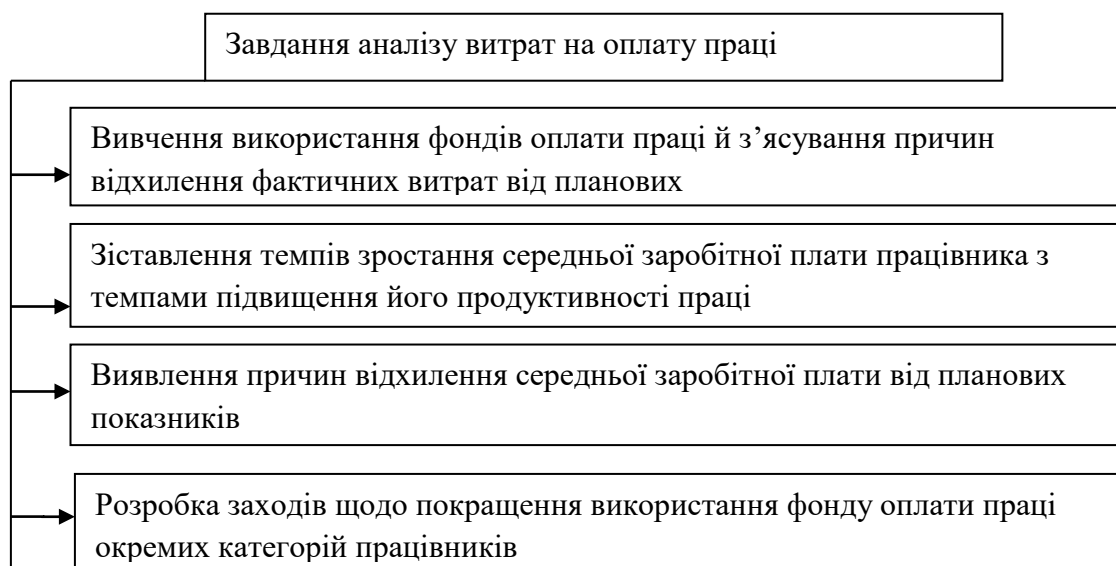


Рис. 3.5. Завдання аналізу витрат на оплату праці

Примітка. Складено автором на основі [53, с. 178]

Під час здійснення аналізу оплати праці потрібно для початку дослідити рух персоналу на підприємстві, він досліджується шляхом розрахунку різних коефіцієнтів:

Коефіцієнт загального обороту кадрів – відношення загальної кількості прийнятих та звільнених працівників за певний період до середньооблікової кількості працівників за відповідний період. Він розраховується за формулою:

$$K_{об.} = \frac{Ч_{п.} + Ч_{з.}}{Ч_{сер.}}, \text{ тоді:} \quad (3.1)$$

$$K_{об.2016р.} = \frac{2+4}{28} = 0,2;$$

$$K_{об.2017р.} = \frac{2}{32} = 0,06.$$

Коефіцієнт обороту кадрів з прийняття - відношення кількості прийнятих працівників в організацію за певний період до середньооблікової кількості працівників за відповідний період. Він розраховується за формулою:

$$K_{п.} = \frac{Ч_{п.}}{Ч_{сер.}}, \text{ тоді:} \quad (3.2)$$

$$K_{п.2016р.} = \frac{2}{28} = 0,07;$$

$$K_{п.2017р.} = \frac{2}{32} = 0,06.$$

Коефіцієнт обороту кадрів зі звільнення – відношення кількості звільнених працівників з організації за певний період до середньооблікової кількості працівників за відповідний період. Він розраховується за формулою:

$$K_{з.} = \frac{Ч_{з.}}{Ч_{сер.}}, \text{ тоді:} \quad (3.3)$$

$$K_{з.2016р.} = \frac{4}{28} = 0,14.$$

Велике значення для оцінки обороту кадрів має визначення коефіцієнту плинності. Коефіцієнт плинності кадрів відношення кількості звільнених працівників за звітний період за прогули та інші порушення трудової

дисципліни, невідповідність зайнятій посаді, а також за власним бажанням (крім поважних причин) до середньооблікової чисельності штатних працівників. Він розраховується за формулою:

$$K_{пл} = \frac{Ч_{зв.пор.}}{Ч_{сер}}, \text{ тоді:} \quad (3.4)$$

$$K_{пл.2016р} = \frac{4}{28} = 0,14.$$

Відповідно до Звіту з праці №1 – ПВ (квартальна) підприємства «АБТ 78» можемо відмітити, що коефіцієнт загального обороту кадрів у 2017 р. порівнюючи із 2016 р. зменшився від 0,2 до 0,06, оскільки у 2017 р. працівники не звільнялися, у свою чергу, коефіцієнт обороту кадрів зі звільнення та коефіцієнт плинності кадрів за 2017 р. розрахувати неможливо.

У процесі здійснення аналізу із заробітної плати необхідно також дослідити використання фонду оплати праці на досліджуваному підприємстві, адже він впливає на стимулювання зростання продуктивності праці та зростання обсягу виробленої продукції, покращуючи фінансовий стан підприємства [16, с. 167].

Фонд оплати праці – це всі кошти, які підприємство нараховує за звітний період працівникам підприємства відповідно до чинного трудового законодавства.

Аналіз витрат на оплату праці передбачає оцінку формування та використання фонду оплати праці на підприємстві, який містить кілька етапів.

1. Аналіз загального обсягу та динаміки фонду оплати праці на підприємстві. При цьому оцінюється загальний обсяг фонду оплати праці, аналізується абсолютна та відносна зміна його розміру порівняно з попереднім періодом.

2. Аналіз структури фонду оплати праці. На цьому етапі визначають обсяги та питому вагу в складі загального обсягу фонду оплати праці – і основної заробітної плати, додаткової заробітної плати, інших

заохочувальних та компенсаційних виплат; оцінюють зміни, що відбулися протягом аналізованого періоду; виявляють співвідношення між окремими напрямками стимулювання. Ці заходи дають змогу визначити та оцінити доцільність орієнтації системи матеріального стимулювання підприємства.

Аналізуючи показники використання фонду оплати праці, насамперед, необхідно розрахувати абсолютне й відносне відхилення фактичної величини показників від планової.

Дані для розрахунку наведено у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Витрати на оплату праці на ТОВ «АБТ 78» у 2016–2017 рр.

ФОП	2016р., тис.грн.	2017р., тис.грн.	Відхилення, тис.грн.
Основна заробітна плата	328,0	256,1	-71,9
Додаткова заробітна плата	13,3	27,8	+14,5
Фонд оплати праці	341,3	283,9	-57,4

Примітка. Складено автором на основі інформації на ТОВ «АБТ 78»

Проаналізуємо, як змінилися показники витрат на оплату праці на ТОВ «АБТ 78» 2017 р. порівняно з показниками 2016 р. Для цього необхідно розрахувати такі показники:

– питому вагу фондів основної й додаткової заробітної плати:

$$\text{Питома вага витрат осн. заробітної плати} = \frac{\text{Фонд осн. заробітної плати}}{\text{Загальний фонд оплати праці}} \times 100\%, \text{ тоді:} \quad (3.5)$$

$$\text{питома вага осн.з/п базовий період} = \frac{328,0}{341,3} \times 100\% = 96,1\%;$$

$$\text{питома вага осн.з/п поточний період} = \frac{256,1}{283,9} \times 100\% = 90,2\%.$$

$$\text{Питома вага додаткової з/п} = \frac{\text{Фонд додаткової з/п}}{\text{Загальний фонд оплати праці}} \times 100\%, \text{ тоді:} \quad (3.6)$$

$$\text{питома вага додаткової з/п базовий період} = \frac{13,3}{341,3} \times 100\% = 3,9\%;$$

$$\text{питома вага додаткової з/п поточний період} = \frac{27,8}{283,9} \times 100\% = 9,8\%.$$

– розрахувати темп зростання:

$$\text{Темп зростання} = \frac{\text{сума ФОП поточного періоду}}{\text{сума ФОП базисного періоду}} \times 100\%, \text{ тоді:} \quad (3.7)$$

$$\text{Темп зростання осн.з/п} = \frac{256,1}{328,0} \times 100\% = 78,08\%;$$

$$\text{Темп зростання додаткової з/п} = \frac{27,8}{13,3} \times 100\% = 209,02.$$

Розраховували показники використання фонду оплати праці на підставі Звіту з праці № 1 – ПВ (квартальна) за 2016-2017рр. наданого ТОВ «АБТ 78» можемо відобразити їх у таблиці 3.6 (див. Додаток Г та Додаток Д).

Таблиця 3.6

Витрати на оплату праці на ТОВ «АБТ 78» у 2016-2017рр.

Витрати на оплату праці	2016р., тис. грн..		2017р., тис.грн.		Зміна питомої ваги, %	Відхилення, +, -, тис.грн.	Темп зростання, %
	Сума тис.грн	Питома вага, %	Сума тис.грн	Питома вага, %			
Витрати на основну заробітну плату	328,0	96,1	256,1	90,2	-5,9	-71,9	78,08
Витрати на додаткову заробітну плату	13,3	3,9	27,8	9,8	+5,9	+14,5	209,02
Разом	341,3	100	283,9	100	-	-57,4	83,1

Згідно з даними таблиці 3.6, підприємство за 2016-2017 рр. зменшився загальний обсяг ФОП на 57,4 тис. грн, це оцінюється негативно.

Витрати на основну заробітну платню скоротились на 71,9 тис. грн, на додаткову заробітну плату зросли на 14,5 тис. грн. Це свідчить про те, що працівники не сумлінно виконують свою роботу, за даний період підприємство не залучало нову робочу силу, що, у свою чергу, негативно впливає на зростання ефективності виробництва, зменшення кількості виробленої продукції тощо. Підвищення витрат на додаткову заробітну плату є ефективним стимулом праці. Про це свідчать показники темпів зростання фонду основної й додаткової заробітної плати (78,08 %, 209,02 % відповідно).

Нижче подано графічне зображення структури фонду заробітної плати за 2016-2017 роки (рис. 3.6, 3.7).

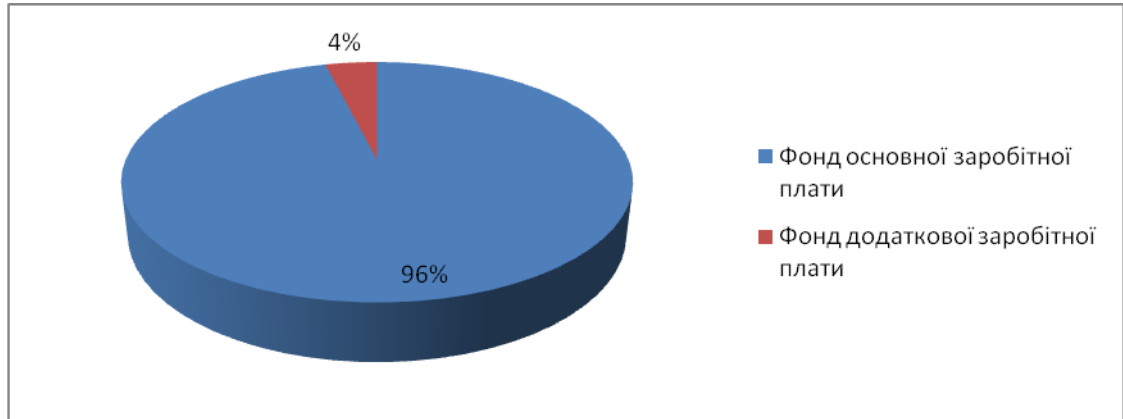


Рис. 3.6. Структура та склад фонду оплати праці за 2016р. на ТОВ «АБТ 78»

Примітка. Складено автором на основі інформації на ТОВ «АБТ 78»

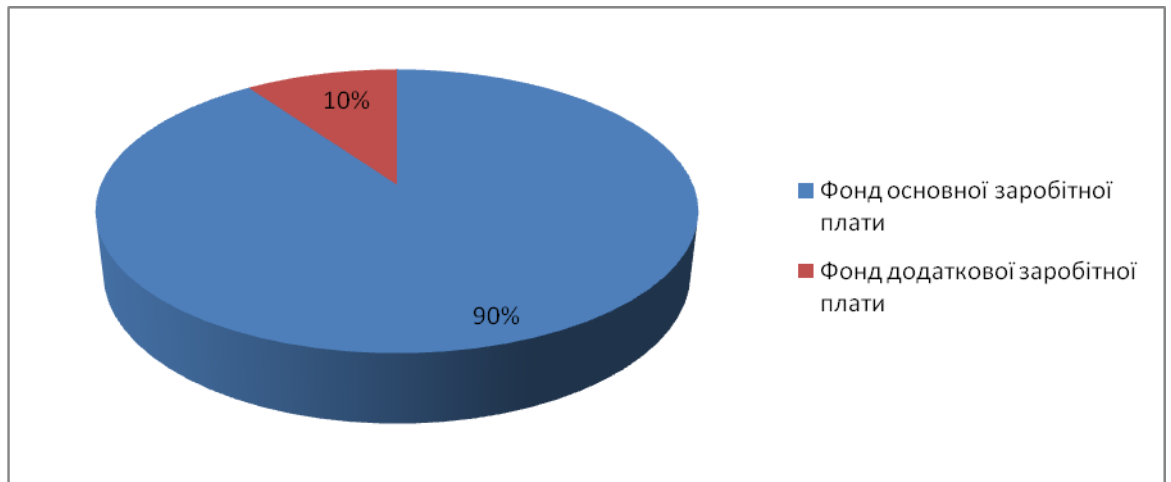


Рис. 3.7. Структура та склад фонду оплати праці за 2017р. на ТОВ «АБТ 78»

Примітка. Складено автором на основі інформації на ТОВ «АБТ 78»

Проаналізувавши рисунки 3.6 і 3.7 встановлено, що структура фонду оплати праці змінилась таким чином: питома вага фонду основної заробітної плати у 2016р. становила 96,1%, а у 2017р. становила 90,2%, що свідчить про зменшення питомої ваги на 5,9%; фонд додаткової заробітної плати у 2016р. становив 3,9%, а у 2017р. 9,8%, що свідчить про збільшення питомої ваги на 5,9%.

Також при аналізі оплати праці, однією із важливих особливостей контролю оплати праці ТОВ «АБТ 78» є необхідність з'ясування причин низького рівня і високих розривів в заробітній платі виробничого персоналу, вони зображені на рисунку 3.8.

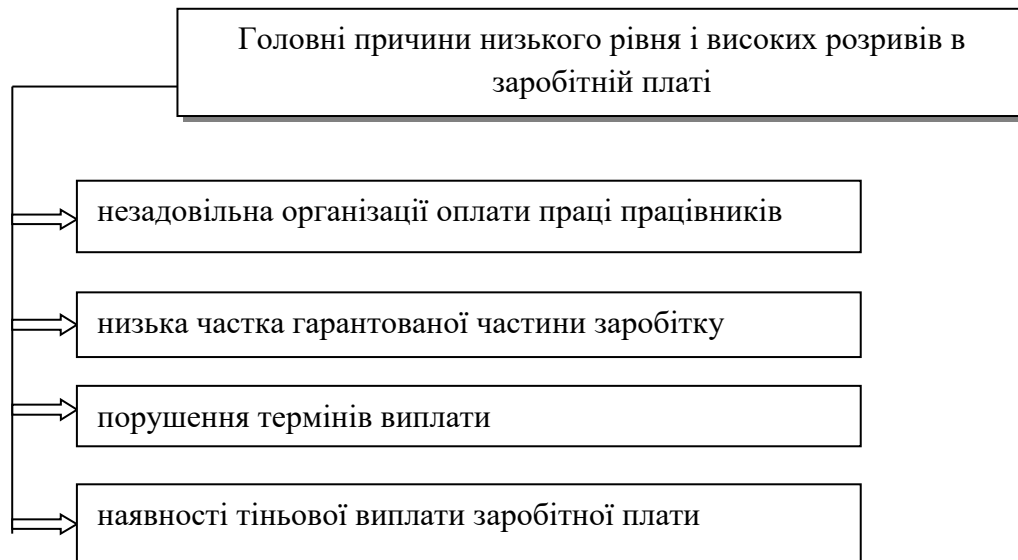


Рис. 3.8. Головні причини низького рівня і високих розривів в заробітній платі

Примітка. Складено автором на основі інформації на ТОВ «АБТ 78»

Тому для досліджуваного підприємства варто запропонувати шляхи вдосконалення підвищення заробітної плати, щоб запобігти низькому рівню заробітної плати.

Одним із шляхів вдосконалення може бути введення в експлуатацію нової лінії по виробництву брикетів. Як наслідок, збільшиться обсяг виготовленої продукції, підвищиться продуктивність праці робітників, в результаті чого збільшиться прибуток підприємства, який буде спрямовано на підвищення заробітної плати працівникам, тому працівників потрібно мотивувати у праці.

У ході дослідження можемо відмітити, що методика аналізу оплати праці в системі управління підприємством займає одне з центральних місць у системі бухгалтерського обліку на підприємстві. Правильність витрачання фонду заробітної плати має важливе значення з точки зору, як забезпечення

конкурентоспроможності підприємства, так і росту добробуту та рівня життя населення. В результаті, фонд заробітної плати є значущим показником для діяльності кожного підприємства в сучасних ринкових умовах.

3.3 Методичні аспекти аудиту оплати праці та її оподаткування

Аудит заробітної плати є важливим етапом у процесі обліку заробітної плати, оскільки допомагає виявити правильність ведення розрахунків із заробітної плати у господарській діяльності досліджуваного підприємства відповідно до чинного законодавства. Самі розрахунки заробітної плати є трудомісткі, тому від аудиторів вимагається зосередженість й особлива увага. Ця ділянка обліку займає значну частину у процесі аудиторської перевірки та потрібен час, щоб їх ретельно перевірити і знайти похибки.

Для досягнення найефективнішої побудови методики проведення аудиту використовується метод стратифікації. Стратифікація допомагає аудитору, який очолює аудиторську бригаду, правильно організувати роботу всієї бригади, скерувати свої зусилля на ті дані, що містять найбільший ризик, не гаючи час на інше [69, с. 273].

Керуючись особистою методикою при проведенні перевірки, аудитору достатньо отримати від клієнта конкретний набір документів та облікових реєстрів і на основі розробленої процедури, поставити завдання та швидко й оперативно здійснити перевірку (рис. 3.9).

У користувачів фінансових звітів існує така думка, що внутрішній контроль і незалежна аудиторська перевірка підприємства є достатньою гарантією достовірності фінансових звітів, тому аудитори несуть відповідальність за виявлення помилок і порушень у господарській діяльності суб'єкта господарювання [76, с. 192].

Метою аудиту розрахунків з оплати праці є:

– встановлення достовірності інформації, що відображена як у фінансовій звітності, так і в первинних документах з питань дотримання законодавства та порядку розрахунків з оплати праці;

– надання загальної оцінки діючій системі формування інформації щодо оплати праці на підприємстві, її відповідності визначеній стратегії підприємства й державним цілям щодо побудови соціально орієнтованої ринкової економіки, а також підвищення продуктивності праці.

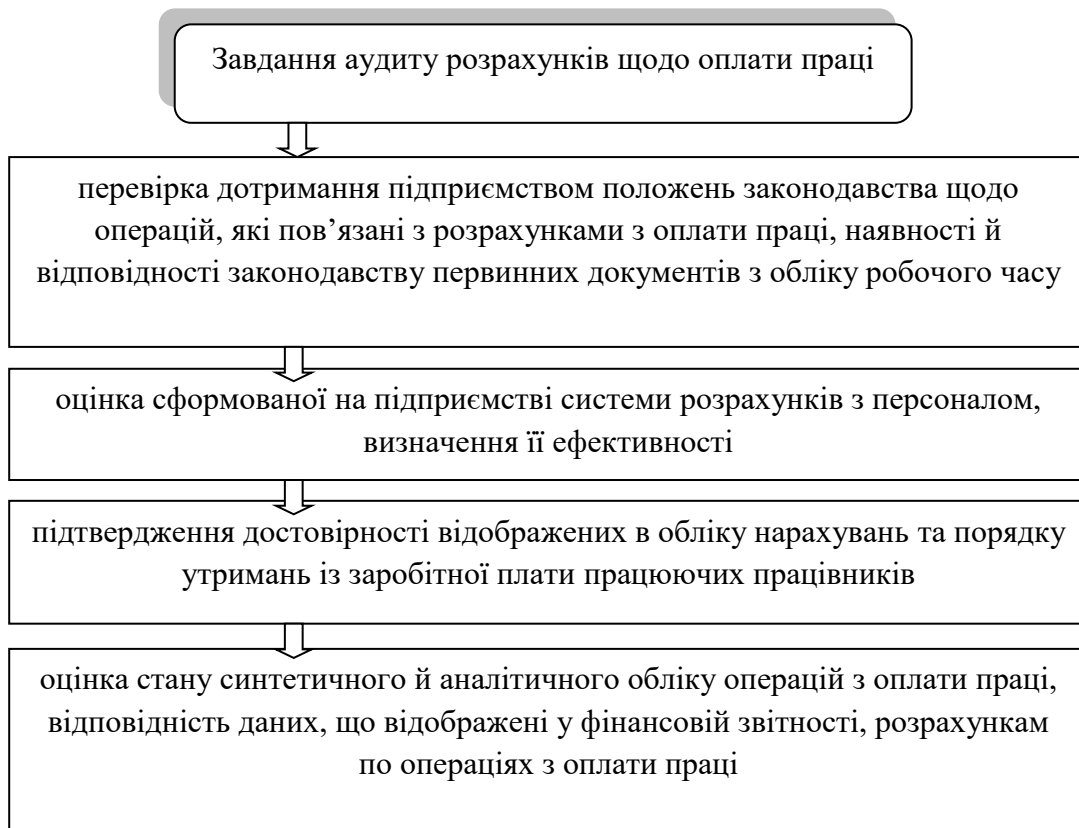


Рис. 3.9. Основні завдання проведення аудиту

Примітка. Складено автором на основі [13,с. 29]

Перш за все, до початку перевірки розрахунків за виплатами працівникам аудиторі слід з'ясувати основні аспекти діяльності досліджуваного підприємства, вони відображені у таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Відображення основних аспектів у діяльності підприємства

№ з/п	Основні аспекти
1.	Форми і системи оплати праці, які застосовуються на підприємстві
2.	Перевірка застосування внутрішнього положення про оплату праці працівників та колективного договору на підприємстві
3.	Перевірка облікового і середньоспискового складу працівників
4.	Перевірка організованого обліку розрахунків за виплатами працівникам (склад бухгалтерів, забезпеченість нормативними матеріалами, хто здійснює контроль за їх роботою, чи комп'ютеризована дана ділянка роботи).

Примітка. Складено автором на основі інформації ТОВ «АБТ 78»

Алгоритм проведення аудиторської перевірки стану розрахунків з працівниками з оплати праці наведений на рисунку 3.10.

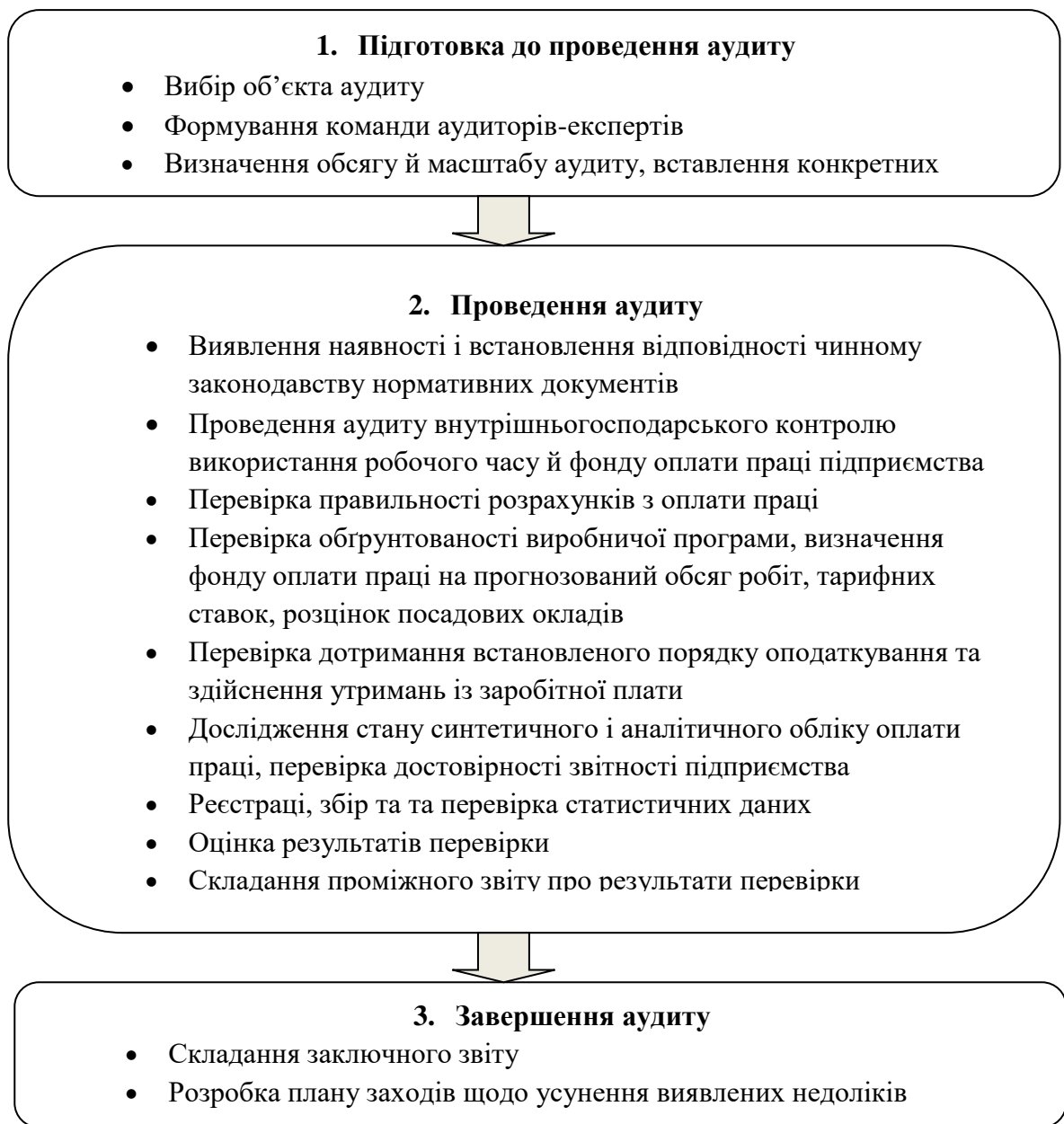


Рисунок 3.10. Алгоритм проведення аудиторської перевірки оплати праці

Примітка. Складено автором на основі [12, с.186]

Під час аудиту використовуються різні методи й методичні прийоми: документальна перевірка, перерахунок, перегляд, оцінка фактичної наявності, зіставлення, аналітичні процедури, узагальнення [25].

Так, для перевірки розрахунків з оплати праці застосовують різні методи, деякі з них представлені на рис. 3.11.



Рис. 3.11. Методи аудиторських процедур

Примітка. Складено автором на основі [63, с. 36]

Також існують певні способи перевірки документів. Наприклад, первинні документи, які є основою для нарахування і виплати заробітної плати (табелі, розрахунково-платіжні відомості) вивчаються комбіновано, тобто суцільним і вибірконим способом. Якщо аудитор перевірів деяку кількість однотипних первинних документів і не знайшов помилок, то він аналізує, що документи з цієї пачки всі без помилок. У свою чергу методи, допомагають аудитору визначити аудиторський ризик (побоювання того, що деякі помилки чи порушення можуть залишитися невиявленими).

Для визначення ступеня ризику аудитор проводить загальне дослідження об'єкта з допомогою тесту і за результатами такого тестування

аудитор може відмовитись від проведення перевірки або вжити заходів щодо зменшення ризику. Для того щоб отримати загальну картину та відповіді на ці запитання, можна провести тестування внутрішнього контролю й обліку заробітної плати (табл. 3.7).

Талиця 3.7

Тест внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці

№з/п	Зміст	Варіанти відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1.	Яка застосовується на підприємстві система оплати праці: - погодинна; – відрядна				
2.	Чи укладено Колективний договір				
3.	Чи затверджено положення про оплату праці				
4.	Чи затверджений штатний розклад				
5.	Чи розцінки (при відрядній системі оплати праці) затверджені				
6.	Чи ведуться таблиці обліку робочого часу				
7.	Чи відрядна оплата праці нараховується на підставі нарядів				
8.	Чи затверджений графік відпусток				
9.	Накази про прийом, звільнення, надання відпусток ведуться: - кадровою службою; - секретарем; - керівником				
10.	Чи нарахування заробітної плати і утримання з неї здійснюється автоматизовано				

Примітка. Складено автором на основі інформації ТОВ «АБТ 78»

Вірогідність зроблених робітникам нарахувань заробітної плати (премій, матеріальної допомоги) перевіряються зазвичай вибірково. Для цього у вибірку включають дані за різними категоріями робітників або звільнених робітників (керівників, спеціалістів), за основними видами

нарахувань, та різними періодами часу (звичайно за один місяць кожного кварталу). Перевіряються розрахункові та платіжні відомості, особові рахунки співробітників, а також первинні документи (табелі, наряди), на основі яких здійснюються нарахування заробітної плати. Потрібно звернути увагу на правильність заповнення цих документів, відповідність їх заповнення чинному законодавству та нормативним документам (3.12).

Після тестування аудитор розробляє програму перевірки, згідно з якою здійснюється детальне вивчення операцій. Програму аудиту розрахунків з оплати праці необхідно скласти на основі плану, деталізуючи завдання з визначенням конкретних процедур, джерел аудиторських доказів, термінів аудиту.

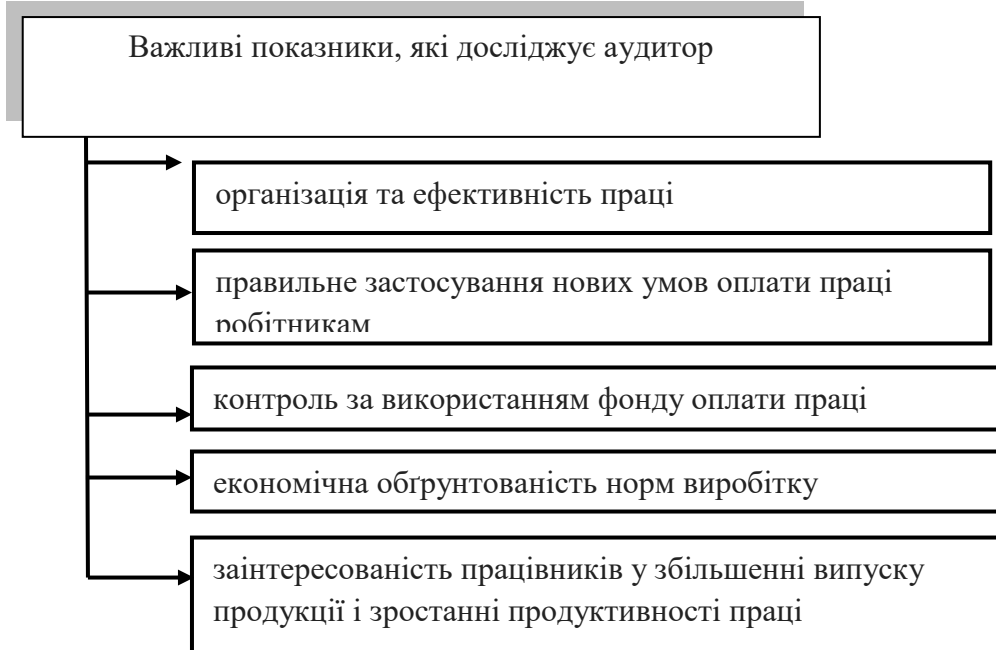


Рис. 3.12. Основні завдання автоматизації обліку

Примітка. Складено автором на основі [39]

На досліджуваному підприємстві аудитор визначає, яка оплата праці застосовується, і відповідно вибирає шлях перевірки, а саме:

– за погодинної оплати праці доцільно перевірити застосування тарифних ставок та дотримання умов контрактів;

– за відрядної – виконання кількісних та якісних показників, правильність використання норм та розцінок.

Методика внутрішнього контролю нарахування заробітної плати залежить від діючих форм і систем оплати праці. В ході перевірки слід звернути особливу увагу на правильність оформлення і нарахування різних виплат працівникам, детальніше розглянемо на рис.3.13.

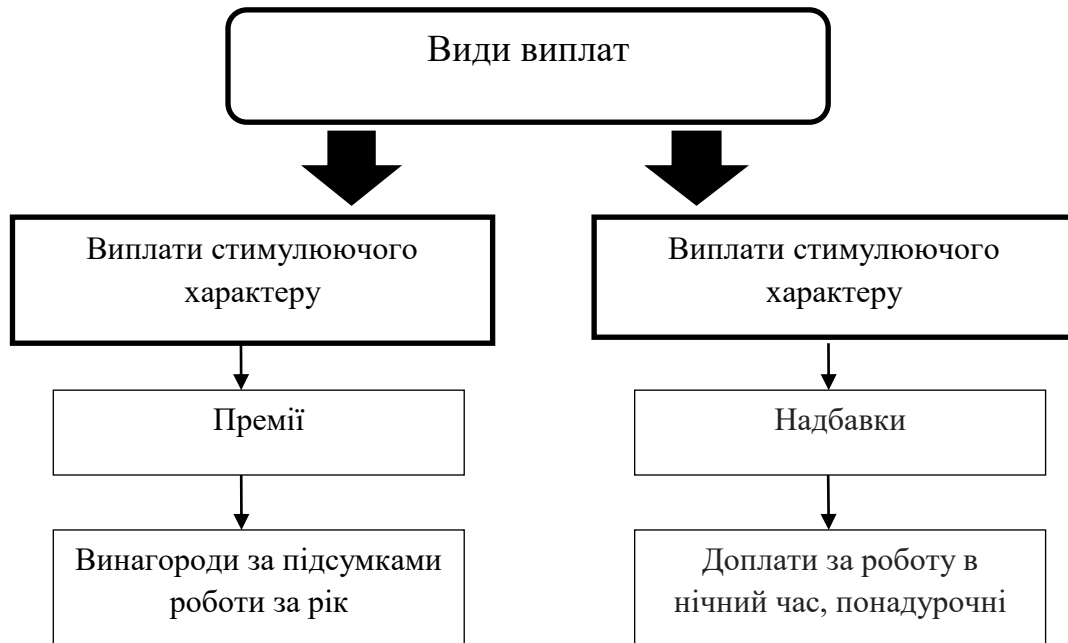


Рис. 3.13. Види виплат, які застосовують на досліджуваному підприємстві

Примітка. Складено автором на основі [12, с.192]

Під час перевірки дотримання штатної дисципліни слід перевірити, чи не утримуються у штаті підприємства працівники інших організацій, а також понадштатні одиниці за рахунок фонду оплати праці виробничих працівників.

Джерелами такої інформації слугує ряд документів щодо прийому, звільнення і переведення працівників підприємства, а також наступні групи бухгалтерської документації:

- первинні документи (наряд, рапорт, розрахунково-платіжна відомість, розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії, реєстр депонованої заробітної плати, таблиць обліку робочого часу, касові документи тощо);
- реєстри бухгалтерського обліку (журнали 5, 5А);
- фінансова звітність (Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів).

Важливою умовою ефективного використання трудових ресурсів є обґрунтоване нормування праці. При перевірці нормування встановлюють наявність календарного плану перегляду норм праці, виходячи із зональних норм виробітку, на окремі види робіт з урахуванням впровадження нових технологій, механізації і автоматизації виробничих процесів.

Основними показниками, що характеризують рівень нормування праці, є коефіцієнти технічно обґрунтованих норм та їх виконання. Це виявляють шляхом аналізу даних первинних документів: облікових листів праці і виконаних робіт, нарядів і т. п. Крім того, проводять опитування виконавців робіт, оскільки виконання норм виробітку не завжди підтверджує їх обґрунтованість.

Деколи виконання завищених норм досягають за рахунок зниження якості робіт, що негативно впливає на продуктивність праці, на якість продукції. При необхідності проводять контрольні спостереження, хронометражі, фотографування робочого дня. Одночасно з'ясовують причини невиконання норм виробітку і їх перевиконання у значних розмірах.

Основним показником ефективності використання трудових ресурсів є продуктивність праці. Тому в процесі перевірок визначають рівень виконання плану за продуктивністю праці, аналізують цей показник у динаміці, з'ясовують причини зниження його рівня.

Контроль за станом організації праці, нормування, використання трудових ресурсів проводиться з метою визначення резервів поліпшення використання трудових ресурсів, що значною мірою впливає на виконання виробничих завдань. У ході дослідження мають перевірити наявність правильності відображень у документах (рис. 3.14).

Достовірність звітних даних по фонду оплати праці вивіряють із записами по нарахуванню оплати праці у зведених відомостях за складом і категоріями працівників. Після цього зіставляють плановий фонд з фактичним і визначають абсолютну економію або перевитрату, виявляють вплив факторів на відхилення (зміна чисельності працівників і

середньорічного заробітку). Що стосується останнього, то тут слід враховувати рівень інфляції та використання інфляційних коефіцієнтів для порівняння даних, а також рівень виконання плану за обсягом виробництва продукції, після чого визначають відносну економію або перевитрату фонду.

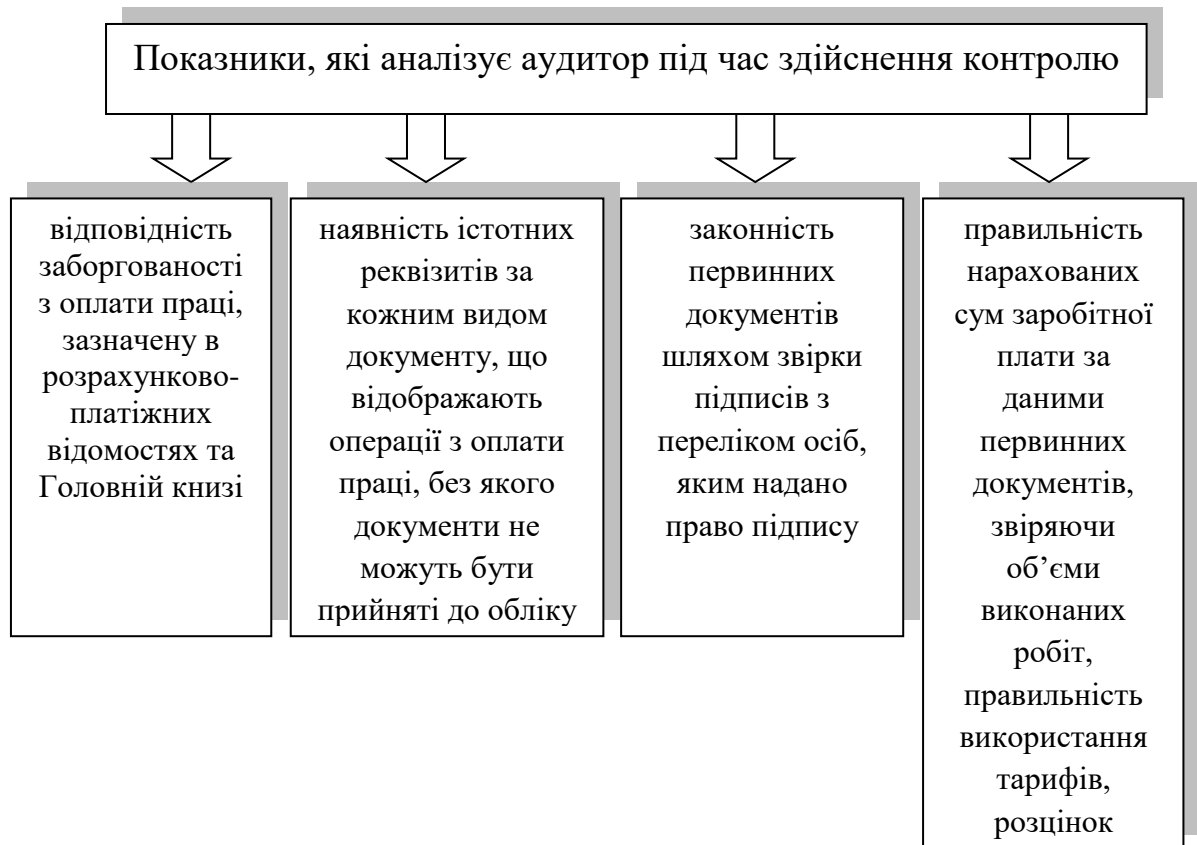


Рис. 3.14. Перевірка правильності відображення даних у документах

Примітка. Складено автором на основі [12, с. 193]

У випадку перевитрат фонду оплати праці аналізують їх причини:

- приписки обсягів робіт;
- використання завищених розцінок, заниження норм;
- застосування почасової оплати праці замість відрядної;
- зниження рівня механізації робіт, переважне використання ручної праці, тощо.

Такий аналіз використання фонду оплати праці здійснюють не лише в цілому по підприємству, а й по категоріях працівників та виробничих підрозділах. Це дозволяє виявити ділянки, де фонд оплати праці

використовується неефективно, і поглибити перевірку з метою виявлення порушень, зловживань при нарахуванні оплати праці, а також резервів обґрунтованої економії витрачання коштів на затрати праці.

Методика контролю витрат на оплату праці включає наступні елементи перевірки (рис 3.15).

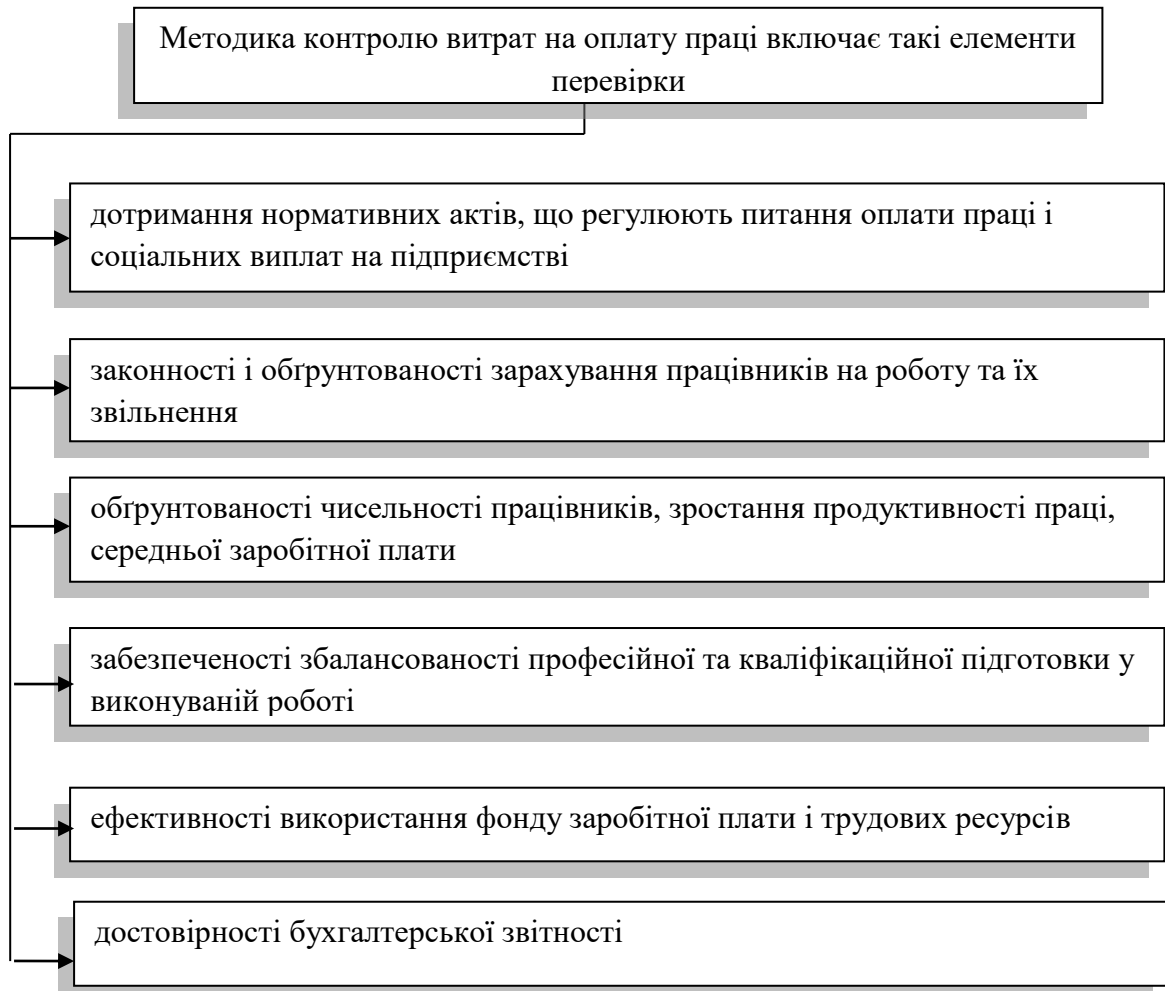


Рис. 3.15. Елементи витрат на оплату праці при перевірці аудитором

Примітка. Складено автором на основі [86, с. 132]

Перевіряється правильність нарахувань різних видів оплати і доплат працюючим.

При погодинній оплаті праці за тарифними ставками й окладами величина заробітної плати повинна відповідати фактично відпрацьованому часу і кваліфікації робітника.

Перевіряється порядок відображення в обліку різних доплат на роботи, не передбачені технологічним процесом. Такі роботи повинні оформлятися

нарядом (листком) на доплату з зазначенням причини і винуватця доплат. При цьому мають бути вжиті заходи щодо відшкодування винуватцями завданих збитків.

Доплати у зв'язку з відхиленням від нормальних умов праці оформляються нарядами на відрядну роботу, у яких показують додаткові технологічні операції, не передбачені технологічним процесом.. Звертається увага на правильність оформлення та нарахування різних доплат працюючим. Аудитор повинен ураховувати, що нарахування премій має бути затверджене наказом керівника, обумовлене в колективному договорі, контракті.

Під час перевірки визначається доцільність доплат за надурочний час, за брак продукції, за простої.

Перевіряється правильність розрахунків середньої заробітної плати при розрахунку окремих виплат працюючим. Аналізуючи правильність розрахунку середньої заробітної плати, важливо перевірити період, за який вираховується заробітна плата, виплати, що включаються до середньої заробітної плати, порядок розрахунку виплат в усіх випадках збереження заробітної плати і для надання допомоги у зв'язку тимчасовою непрацездатністю.

Вивчають, чи відповідає порядок нарахування середньої заробітної плати у випадках надання робітникам щорічної і додаткової відпустки або оплати їм компенсації за невикористану відпустку.

Аналізуючи правильність розрахунку середнього заробітку, треба враховувати, що в його суму включаються всі види оплат, крім оплати за роботу, яка виконувалася в понадурочний час, у святкові дні, працівниками, які працюють за сумісництвом, за час, який фактично не було відпрацьовано, премії, які не входять до фонду оплати праці, та інші виплати, які мають тимчасовий характер.

Установлюється правильність нарахування оплати за поточну відпустку. При цьому важливо з'ясувати, чи правильно визначено наказом

підприємства тривалість відпустки і підрахована сума заробітку працівника до відпустки, а також середньомісячний і середньоденний заробіток, який є підставою для розрахунку.

Аудитор вивчає вплив факторів порушення законодавства на результати діяльності підприємства. Так, ненадання відпустки робітникові та заміна її грошовою компенсацією є порушенням законодавства і призводить до перевитрат фонду оплати праці і споживання, а також зловживанням.

Також під час аудиту розрахунків з оплати праці сутєвим перевірка правильність, повнота та своєчасність здійснення утримань з усіх видів оплати праці та категорій працівників за відповідний період.

Після закінчення аудиторської перевірки правильності всіх нарахувань за відпрацьований та за невідпрацьований час, аудитор має перевірити оподаткування праці, зібрати докази щодо висловлення думки аудитора про правильність, своєчасність та повноту відображення в обліку розрахунків з оплати праці. Він вивчає своєчасність та повноту утримань з нарахованої заробітної плати.

Основна увага приділяється податку з доходів фізичних осіб та військовому збору. У ході перевірки він проводить певні аудиторські процедури (рис 3.16).

Далі встановлюється правильність вказаної в облікових реєстрах кореспонденції рахунків та суми нарахованої заробітної плати, а також утримань з неї в обліковому періоді.

Досліджується відповідність аналітичного обліку із заробітної плати синтетичному обліку. При цьому порівнюється залишок, який відображається в балансі за рахунком на 1-ше число місяця, з даними розрахунково – платіжної відомості працівника (типова форма № П-6), а сума заборгованості за розрахунковою відомістю – з сумами платіжної відомості, за якою заробітна плата виплачена працівникам.



Рис. 3. 16. Аудиторські процедури під час перевірки правильності оподаткування

Примітка. Складено автором на основі [63, с. 203]

Аудитор детально вивчає нарахування заробітної плати тимчасовим (сезонним) працівникам. З'ясовує причину цих витрат й уточнити, чи не було випадків нарахування заробітної плати на основі підроблених документів або через підставних осіб.

При виявленні помилок і зловживань, аудитор відображає операції у робочих документах і надає рекомендації з виправлення помилок.

Існують декілька типових та можливих порушень по операціях з обліку розрахунків з оплати праці, представимо їх у таблиці 3.8.

Таблиця 3.8.

Типові та можливі порушення по операціях з обліку розрахунків з оплати праці

№з/п	Назва порушень по операціях з обліку розрахунків з оплати праці
1.	Незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів)
2.	Порушення, пов'язані з укладанням колективного договору, оформленням змін чи доповнень до нього та його виконанням
3.	Відсутність документів, що підтверджують законність нарахування та виплати робітникам грошових коштів
4.	Завищення обсягів робіт в документах на оплату праці відносно їх фактичного виконання
5.	Використання підставних осіб при виконанні тимчасових, сезонних робіт
6.	Заниження фактичних витрат на оплату праці з метою зменшення відповідних відрахувань та утримань із заробітної плати
7.	Невідповідність суми нарахованих внесків до фондів соціального страхування (єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування) даним облікових реєстрів
8.	Завищення (заниження) суми нарахованих внесків унаслідок неправильного розрахунку бази оподаткування або неправильного застосування ставок
9.	Завищення (заниження) суми страхових внесків, які відносяться на собівартість продукції (робіт, послуг), унаслідок неправильного розрахунку бази страхових внесків або неправильного застосування ставок
10.	Неправильне застосування ставки та пільг при нарахуванні ПДФО
11.	Порушення встановленого порядку розрахунку середньої заробітної плати: неправильний вибір розрахункового періоду
12.	Несвоєчасність розрахунків з працівниками з оплати праці
13.	Невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку

Примітка. Складено автором на основі [90, с. 102]

Для накопичення інформації аудитор використовує таблиці, у яких відображає всі викривлення: помилки, розбіжності, зловживання тощо, що надасть більше можливостей для визначення загальної суми викривлень.

Після проведення належних аудиторських процедур аудитор формує належну професійну думку, аналізувати причини відхилень, розробляє методику усунення виявлених порушень, виявляє їх негативний вплив на господарську діяльність підприємства та на процес забезпечення виплат персоналу.

Висновок до розділу III

В третьому розділі розглянуто теоретичні основи проведення аналізу та аудиту розрахунків з оплати праці та проведено аналіз даних розрахунків, в результаті чого можна зробити такі висновки:

1. Заробітна плата для підприємства є одним з елементів витрат на виробництво, що включається до собівартості продукції, і одночасно, є чинником забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці, тому на цій ділянці обліку необхідно проводити аудиторську перевірку.

2. Аналіз розрахунків з оплати праці проводять для отримання достатніх доказів про своєчасність і повноту розрахунків підприємства з персоналом, дослідження зміни структури фонду оплати праці і факторів, що спричинили дані зміни. Джерелами інформації аналізу є фінансова звітність, статистична звітність, звіти з праці, первинні документи з обліку заробітної плати ТОВ «АБТ 78». Таким чином, метою аналізу фонду оплати праці є виявлення ефективності використання засобів на оплату праці, динаміки їх зміни та виявлення резервів.

3. Аналізуючи фонд оплати праці, було виявлено, що загальний обсяг фонду оплати праці у 2017р. зменшився у порівнянні з минулим роком на 57,4 тис. грн, що впливає негативно. Структура фонду оплати праці змінилась таким чином: питома вага фонду основної заробітної плати у 2016р. становила 96,1%, а у 2017р. становила 90,2%, що свідчить про зменшення питомої ваги на 5,9%; фонд додаткової заробітної плати у 2016р. становив 3,9%, а у 2017р. 9,8%, що свідчить про збільшення питомої ваги на 5,9%.

4. Методика аудиту розрахунків з оплати праці є об'єктом постійної уваги аудиторів, який пов'язаний із високою трудомісткістю перевірок, з метою дотримання підприємством законодавства, правильністю нарахувань та виплат працівниками заробітної плати, виявлення зловживань у розрахунках із працівниками.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного теоретико – методичного дослідження обліку та оподаткування оплати праці на ТОВ «АБТ 78» нами було узагальнено та запропоновано рекомендації щодо вдосконалення підвищення заробітної плати:

1. Заробітна плата - це винагорода, яка обчислена у грошовому виразі яку сплачує роботодавець працівникові за виконану ним роботу відповідно до трудового договору. Вона є важливим засобом підвищення зацікавленості працюючих у результатах своєї праці, її продуктивності, збільшення обсягів виробленої продукції, поліпшення її якості та асортименту.

2. Необхідно застосовувати відрядну форму оплати праці враховуючи особливості фінансово-господарської діяльності досліджуваного підприємства, оскільки вона залежить від кількості випущеної продукції та фактично відпрацьованого часу робітниками у відповідності до розцінок.

3. Організація оплати праці має великий вплив на ефективність діяльності підприємства, тому одними із шляхів вдосконалення організації праці пропонуємо: удосконалення організації трудових процесів, тарифної системи шляхом встановлення співвідношень тарифних ставок залежно від рівня кваліфікації робітників; розроблення внутрішньовиробничих тарифних умов оплати праці як чинників підвищення мотивувальної та стимулюючої ролі тарифних систем. Від організації обліку оплати праці залежить якість, справедливість, повнота і своєчасність розрахунків з робітниками з оплати праці.

4. Одним з важливих питань вдосконалення бухгалтерського обліку заробітної плати є вдосконалення аналітичного обліку, оскільки дані аналітичного обліку відіграють важливу роль, характеризуючи розміщення та склад персоналу за місцями його використання, відпрацьований і невідпрацьований час, обсяг продукції, виконання норм продажів, фонд заробітної плати і його структуру.

5. Підприємству варто дотримуватись загальноприйнятих та законодавчих актів, що сприяє підвищенню ефективності його діяльності і скороченню обсягу помилок і порушень

6. Необхідно укласти договори з оптовими постачальниками сировини, товарів, запасних частин та інше, що дасть можливість зменшити транспортно – заготівельні витрати на їх придбання, а вивільнені кошти зможемо використовувати на заробітну плату.

7. Планування зменшення непродуктивних витрат, а саме:

- зменшення простоїв виробництва;
- зменшення браку виробництва продукції з вини працівників, що приведе до збільшення прибутковості підприємства та підвищення заробітної плати.

8. Зменшення норм природних втрат сировини (основною сировиною якої є перероблення деревини, щепи та тирса), яка зберігається на відкритих площадках, що призводить до збільшення фактичних витрат. У зв'язку з цим зменшиться собівартість продукції, що дасть можливість підвищити заробітну плату працівникам.

9. Необхідно перейти на альтернативне опалення виробничих, складських та офісних приміщень, тобто з опалення газом на продукцію власного виробництва (пелет, брекети), що значно здешевить витрати на комунальні послуги.

10. Важливим шляхом підвищення заробітної плати є перехід на програмне забезпечення «1С: Підприємство (версія 8.3)», в результаті чого буде підвищуватись продуктивність праці працівників економічної служби, а також оптимізуватись чисельність працівників.

Отже, вдосконалюючи наведені вище шляхи підвищення заробітної плати можна відмітити, що це є потужний стимул для всебічного розвитку ТОВ «АБТ 78» та підґрунтям для життєдіяльності працівників та їх сімей.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Аудит : підручник / [О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький та ін.]; за заг. ред. проф. О. А. Петрик. – Київ : КНЕУ, 2015. – 498 с.
2. Белінська О. В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / О. В. Белінська, В. О. Однолько. – Одеса, 2013. - 149 с
3. Беляєв О.О. Політична економія: навч. посібник. / О.О. Беляєв, А.С. Бебело. – К.: КНЕУ, 2001. – 328 с.
4. Блакита Г.В. Бухгалтерський облік: практикум : навч. посіб. для студ. навч. закл. / Г. В. Блакита, Н. О. Ромашевська. - К. : Центр учб. л-ри, 2010. - 151 с.
5. Богуцька Л.Т. Методичні вказівки та завдання для проведення практичних занять з дисципліни «Бухгалтерський облік» для студентів усіх форм навчання / Є. К, Ковальчук, В. М, Панасюк, Л. Т. Богуцька, С. В. Питель. - Тернопіль: ТАЙП, 2010. – 34 с.
6. Бодюк А.В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності. Монографія. - К.: Кондор, 2005. -356 с.
7. Бондаренко Н.О., Понікаров В.Д., Попова С.М. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: навч. посіб. - К.: ЦНЛ, 2004. - 300 с.
8. Брезицька К. Ф. Аналіз сучасних систем оплати праці в зарубіжних країнах / К. Ф. Брезицька // Управління розвитком. – 2011. – № 8 (105). – С. 30–31.
9. Буряк П.Ю. Економіка праці й соціально-трудові відносини / П.Ю. Буряк – К.: Центр навчальної літератури, 2010. – 440 с.
10. Бутинець Ф. Ф., Івахненко С. В., Давидюк Т. В., Шахрайчук Т. В. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: підручник для навчання студентів ВНЗ / За ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. - 3-ге видання., перероб. і доп. -Житомир: ПП «Рута», 2008. - 544 с.
11. Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків,

- звітність. Навч. посібник /За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. -Житомир: ПП «Рута», 2009. - 912 с.
- 12.Ватуля І.Д., Канцедал Н.А., Пономаренко О.Г. Аудит. Практикум. Навч. посіб. - К.: Центр навчальної літератури, 2007. - 304 с.
- 13.Виноградова М.О. Аудит текст : навч. посіб. / [М.О. Виноградова, Л.І. Жидєєва] – К.: Центр наукової літератури, 2014. – 656 с.
- 14.Войнарченко М.П. Податковий облік і аудит / М.П. Войнарченко, Г.В. Пухальська. –К.: ВЦ «Академія», 2009. – 248 с.
- 15.Волгин М. А. Економіку Японії вивела вперед не техніка, а людина / М. А. Волгин // Людина й праця. – 2010. – № 5. – С. 90–94.
- 16.Волкова Н. А. Організація та методика економічного аналізу: навч. посібник / Н. А. Волкова, Н. Е. Подвальна. – Одеса: ОНЕУ, 2013. - 267с.
- 17.Герасимчук Л.С. Шляхи вдосконалення обліку оплати праці /Л.С. Герасимчук, О.В. Кантаєва // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ / Серія : Економічні науки. – 2012. – № 12.– С. 186–194.
- 18.Гнатишин Л.Б. Організація обліку : навч. посібник / Л.Б. Гнатишин, О.С. Прокопишин. – Львів : Магнолія, 2014. – 432 с.
- 19.Голов С. Ф., Єфіменко В. І. Фінансовий та управлінський облік. – К. : ТОВ «Автоінтерсервіс», 2004. – 544с.
- 20.Горицька Н. Виплата заробітної плати: строки і відповідальність /Н. Горицька // Заробітна плата. – 2006. – № 3. – С. 18–24.
- 21.Грішнова О. А. Людський розвиток: Навч. посіб. /О.А.Грішнова – К.: КНЕУ, 2006. – 308 с.
- 22.Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів. – Київ, 2016. – (2-е видання).
- 23.Гуцаленко Л. В. Аудит в Україні: проблеми та шляхи їх вирішення / Л.В. Гуцаленко, Н.В. Пришляк // Інноваційна економіка [Текст]. – 2011. – № 20. – С. 97–101.

24. Денчук П. Н. Система автоматизації облікових процесів на сучасному підприємстві / П. Н. Денчук // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали II міжнар. наук. - практ. конф., 29-30 листопада 2012 р. - Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 270 с. – С. 12-15.
25. Денчук П.Н. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк [та ін.] – 3-е вид., доп. і перероб. – Тернопіль : Економічна думка, 2014. – 418 с.
26. Денчук, П. Н. Організаційно-структурні особливості побудови служби внутрішнього аудиту на підприємстві / П. Денчук, В. Рожелюк // Аудитор України. – 2003. – № 15. – С. 30.
27. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація. — К.: Т-во «Знання», КОО, 2011.-402 с.
28. Дубовська О. В. Теоретичні засади заробітної плати як соціально-економічної категорії / О. В. Дубовська // Вісник ДДФА. Економічні науки. - 2014. - № 2. - С. 23-32
29. Завгородній В.П. Бухгалтерський облік в Україні /В.П. Завгородній. – К.: А.С.К., 2011. – 848 с.
30. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010р. №2464-17 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>
31. Закон України «Про охорону праці» від 14.10.1992р. № 2694-12 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2694-12>
32. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993р. №3125-12 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
33. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16. 07. 1999р. № 996-14 (зі змінами та доповненнями)

- [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
34. Закон України «Про відпустки» від 15.11.96р. № 504-96 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504-96>
35. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 23.09.1999р. №1105-14 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1105-14>
36. Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003р. №1058-15 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1058-15>
37. Закон України «Про колективні договори і угоди» від 01.07.1993р. № 3356-12 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3356-12>
38. Закон України «Про оплату праці» від 20.04.1995р. № 108-95 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/108-95>
39. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посібник / С.В. Івахненко. – 4-те вид., випр. і допов. – К. : Знання, 2008. – 343 с.
40. Івахненко С.В. Упровадження програмного забезпечення обліку і контролю: потенційні переваги і реальні проблеми // Бухгалтерський облік і аудит.- 2007.- №2.-С.56-62
41. Ільїна С.Б. Основи аудиту : навч.-практ. посібник / [С.Б. Ільїна] – К.: Кондор, 2009. – 378 с.
42. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджене Наказом МФУ №291 від 30.11.99 р.

- 43.Кантаєва О.В. Шляхи удосконалення обліку оплати праці / О.В. Кантаєва, Л.С. Герасимчук // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. - 2012. - №2. - С. 186.
- 44.Канюк В.М., Райковська Г.О. Нормування праці. Зб. завдань і вправ: Навч. посіб. / За заг. ред. В.М.Данюка. – К.: КНЕУ, 2006. – 268 с.
- 45.Карпушенко М.Ю. Організація обліку : навч. посібник / М.Ю. Карпушенко ; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 239 с.
- 46.Кім Г.С. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навч. посіб. / Г.С. Кім, В.В. Сопко, Ю.Г. Кім; 2-ге вид., перероб. та доп. - К. : Центр навчальної літератури, 2009. - 480 с.
- 47.Кодекс законів про працю України : Закон України від 10.12.1971 № 322-08 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08>
- 48.Колот А.М. Економіка праці і соціально-трудова відносини: Підручник // [А. М. Колот, О. А. Грішнова, О. О. Герасименко та ін.] ; за наук. ред. д-ра екон. наук, проф. А. М. Колота. - К : КНЕУ, 2009. -711с.
- 49.Крищенко К. Удосконалення організаційно-економічного механізму управління оплатою праці / К. Крищенко // Україна: аспекти праці. – 2007. – №6. – С. 9-16.
- 50.Крупка Я. Д. Фінансовий облік: [підручник] / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк та ін – [2-ге вид., доп. і перероб.]. – К. : Кондор, 2013. – 551 с.
- 51.Кулаковська Л.П. Основи аудиту: Навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти /Л.П.Кулаковська, Ю.В. Піча – К.: «Каравела», Львів: «Новий світ – 2000», 2010 – 504 с.
- 52.Кулик, Р.Р. Оцінювання та прогнозування фінансової безпеки бізнес-системи – необхідна послуга аудиторських фірм / Р.Р. Кулик // Галицький економічний вісник. – 2015. – №1 (39). – С. 160 – 166.

- 53.Купалова Г. І. Теорія економічного аналізу: [навч. посіб.] / Г. І. Купалова. – К. : Знання, 2008. – 639 с.
- 54.Ланченко Є.О., Тимошенко М.М. Економіка праці і соціально-трудові відносини: Навч. посібник. – Житомир: «Полісся», 2010. – 280 с.
- 55.Левчунь Г.Я. Вдосконалення тарифного регулювання оплати праці/ Г.Я. Левчунь// Журнал «Економіка та держава», 2008р.- №11.– с. 32-34
- 56.Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам /О.Лишиленко //Бухгалтерський облік та аудит. – 2012.
- 57.Лобода Н.О. Організація обліку: [навч. посіб.] / Н. О. Лобода, М. Т. Костишина, У. М. Киричук, М. Я. Демко. – Львів: ЛДФА, 2011. – 192 с.
- 58.Лучко М. Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Підручник / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – К. : Знання, 2006. – 311 с.
- 59.Малькова Т. Н. Древня бухгалтерія: якою вона була? / Т. Н. Малькова. – М.: «Фінанси і статистика», 1995. – 127 с.
- 60.Маркс К. Капітал: Т. 1 // Маркс К., Енгельс Ф. Твори. – Т. 23. – С. 169.
- 61.Муравський, В. В. Облікові функції в умовах комп'ютерно-комунікаційної форми обліку / В. В. Муравський // Наука молода : зб. наук. праць молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2014. – С. 299-305
- 62.Муравський, В. Облік і контроль відпрацьованого часу та заробітної плати з використанням автоматизованої системи ідентифікації працівників / Володимир Муравський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2017. – № 5. – С. 8-18.
- 63.Огійчук М.Ф. Аудит: організація і методика : навч. посіб. для ВНЗ / [М.Ф. Огійчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна] – [2-е вид.]. – К.: Алерта, 2012. – 664 с.
- 64.Організація та методика економічного аналізу: навчальний посібник для бакалаврів всіх напрямків підготовки / Л. О. Бойко, Р. М. Волчек, Н. А. Волкова [та ін.]. – Одеса: Атлант, 2010. – 351 с.

65. Островерха Р.Е. Організація обліку : навч. посібник / Р.Е. Островерха. – К. : Центр навч. л-ри, 2012. – 568 с.
66. Панасюк В. М. Реформування системи бухгалтерського обліку, як умова ефективного управління / В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали II між нар. наук. - практ. конф., 29-30 листопада 2012 р. - Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 270 с. – С. 31-33.
67. Пантелійчук Л. Про особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку рахунків за виплатами працівникам / Л. Пантелійчук // Праця і зарплата. – 2008. – № 9. – С. 17–21.
68. Петраченко Д. Мотивація і стимулювання праці персоналу як інструмент удосконалення діяльності підприємства / Д. Петраченко // Схід. – 2009. – № 9. – С. 23–27.
69. Петрик, О. А. Аудит: методологія і організація [Текст] : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2013. – 260 с.
70. Податковий Кодекс України від 02.12.2010р № 2755-6. із змінами [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
71. Покатаєва О.В. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві / О.В. Покатаєва, Г.О. Кошулинська // Держава та регіони: наук.-виробн. журнал / Серія : Економіка та підприємництво. – 2011. – № 3. – С.139–141.
72. Попова, С.М. Організація податкового контролю [Текст] : навч. практ. посіб. / С. М. Попова, В. Д. Понікаров, О. В. Кожушко – К.: «Центр наукової літератури», 2013. – 290с.
73. Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат із загальнообов'язкового державного соціального страхування, затверджений постановою КМУ від 26.09.01 р. №1266.
74. Потриваєва Н.В. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці: теоретичний аспект / Н.В. Потриваєва, І.В. Савченко // Економічний форум. – 2014. – № 1. – С. 93–98.

75. Починок Н.В. Облік витрат на формування та розвиток персоналу / Н. В. Починок // Реформування економіки України: стан та перспективи: зб. мат. VI міжнар. наук.-практ. конф., (24–25 листопада 2011 р., м. Київ). – К. : МІБО КНЕУ, 2011. – С. 202–205.
76. Рожелюк В. Аналіз інноваційно-інвестиційної привабливості підприємства / В Рожелюк, Н Хархут // Економічний аналіз.–2008.– Вип 2 (18), 275-278.
77. Рожелюк В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств: монографія / В. М. Рожелюк. – К.: ННЦ ІАЕ, 2013. – 488 с.
78. Рожелюк В. М. Концептуальні основи обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємства / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук // Сталий розвиток економіки: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2013. – № 1 (18). – С. 270-274.
79. Рожелюк В. Н. Проблемы процесса формирования учетной политики / В. Н. Рожелюк // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №46 (292). – С. 41-49.
80. Рожелюк В. М. Шляхи вдосконалення організації обліку з використанням сучасних інформаційних систем / В. М. Рожелюк // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С. 88-91.
81. Рожелюк В. М. Принципи управління витратами на підприємстві / В.М. Рожелюк, П.Н. Денчук // Вісник КНТЕУ. – 2007. – №5.– С. 109 – 113.
82. Рожелюк, В. Система показників стану і використання нематеріальних активів / В. Рожелюк, П. Денчук // Наукові записки. - 2006. - №15. - С. 49-51.
83. Рожелюк В. М. Організація документообігу як основного інструмента забезпечення функціонування ефективної системи комунікації на переробному підприємстві / В. М. Рожелюк, П. Денчук // Сталий

- розвиток економіки: Міжнародний науково-виробничий журнал. – 2014. – №2 (24). – С. 114–121.
84. Рожелюк В. М. Стратегія формування собівартості продукції в інформаційній системі підприємств / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук // Вісник Подільського державного аграрного технічного університету. – 2009. – №17. Т. 2. – С. 274–278.
85. Рожелюк В. М. Історичні передумови генезису управлінського обліку та його есенція в Україні / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук // Бізнес Інформ. – 2016. – №11. – С. 331–339.
86. Рожелюк В. М. Формування облікової політики переробних підприємств в умовах адаптації національних положень до міжнародних стандартів обліку та звітності / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук // Бізнес Інформ. – 2017. – №4. – С. 318–323.
87. Rozheiyuk V. The accounting profession: history and modernity / V. Rozheiyuk, P. Denchuk // Contemporary Economy Electronic Scientific Journal, 2017. Vol. 8 Issue 4. – P. 109-119.
88. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту. – Тернопіль: Економічна думка. 2008. - 192 с.
89. Рядська В.В. Аудит в системі економічних відносин України: сучасний стан та концепція розвитку: монографія / В.В. Рядська. – Чернігів: Видавець Лозовий В.М., 2014. – 472 с.
90. Секіріна Н.В. Удосконалення організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємствах / Н.В.Секіріна, І.О. Лобанова // Вісник Київського інституту бізнесу та технологій. - 2012 . - №2. - С. 34.
91. 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. – 133с.
92. Сліпачук О. Графік документообігу з обліку праці та заробітної плати / О.Сліпачук // Заробітна плата. – 2007. – № 7. – С. 28.

93. Смит А. Исследование о природе и причинах богатств народов (книги I – III). / Адам Смит – М: Наука, 1992.- 188 с.
94. Смоляр Л.Г. Облік і аудит : навч. посіб. / [Л.Г. Смоляр, Р. Ю. Овчарик, О. В. Кам'янська] – К. : Ліра-К, 2013. – 616 с.
95. Собко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посібник / В.В. Собко. – К. : КНЕУ, 2012. – 526 с.
96. Сук Л. К., Сук П. Л. Фінансовий облік : Навч. посіб. / Л.К. Сук. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2012. – 647 с.
97. Тимош І.М. Економіка праці / І.М. Тимош. – Тернопіль: Астон, 2010. – 185 с.
98. Труш В.Є. Організація і методика аудиту підприємницької діяльності : навч. посіб. / [В.Є. Труш] – К., 2009. – с. 132.
99. Усач Б.Ф. Аудит за міжнародними стандартами. — К.: Знання, 2005.- 247 с.
100. Утенкова К. О. Аудит: Навчальний посібник./ К.О. Утенкова – К.: Алерта, 2011. – 408 с.
101. Фінансовий облік: підруч. – 4-ге вид., допов. і перероблене / З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Я. Д. Крупка, Н.Я. Микитюк, Н.В. Починок, Р. В. Романів. – Тернопіль.: Економічна думка ТНЕУ, 2017. – 450 с.
102. Халченко К. В. Сучасні проблеми аудиту фінансової звітності підприємства / К. В. Халченко // Управління розвитком. – 2011. – №2. – С. 102-104
103. Цигилик І. І. Економічний аналіз господарської діяльності підприємства: [Навчальний посібник] / І. І. Цигилик, С. О. Кропельницька, О. І. Мозіль. – Центр навчальної літератури, 2009 р. – 123 с.
104. Чернелевський Л. М. Аудит: теорія і практика: Навч. посіб. / Л.М. Чернелевський, Н. І. Беренда – К.: «Хай-Тек Прес», 2008. – 560 с.

105. Шквір В. Д. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. / В. Д. Шквір, А. Г. Загородній, О. С. Височан. – 3-тє вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2007. – 439 с.
106. Штик Ю. В. Організація оплати праці на підприємстві в сучасних умовах економічного розвитку України / Ю.В. Штик // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2014/1. – №1. – С. 256–259.
107. Шульга Н.В. Сутність оплати праці, її форми і системи / Н.В. Шульга // Проблеми формування ринкової економіки : міжвід. наук. збірник ; відп. ред. О.О. Беляєв. – К.:КНЕУ, 2012. – Вип. 10. – С. 73–77.
108. Щирба І. М. Облікова політика як інструмент організації управлінського обліку на підприємстві / І. М. Щирба, М. Т. Щирба, М. М. Щирба // Економіка і суспільство, № 8. – 2017. – С. 234-241