

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет фінансів та обліку
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу**

ЧИЖЕВСЬКА Ірина Андріївна

АУДИТ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
магістерська програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу
освітній ступінь – магістр

Науковий керівник:

к.е.н., доцент Саченко С. І.

Тернопіль-2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ОПЛАТИ ПРАЦІ Й КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ЇЇ ПОБУДОВИ	6
1.1 Витрати підприємства: економічна сутність та фактори впливу	6
1.2 Нормативно-правове регулювання виникнення витрат на оплату праці	17
1.3 Теоретичні основи формування оплати праці та державних соціальних гарантій	23
Висновки до розділу 1	34
РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНО-ОБЛІКОВІ РЕСУРСИ АУДИТУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ	35
2.1 Організація обліку персоналу, системи і форми оплати праці	35
2.2 Облікове відображення виникнення витрат на оплату праці	47
2.3 Управління витратами на оплату праці	56
Висновки до розділу 2	64
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ	65
3.1 Організаційні основи проведення аудиту витрат на оплату праці	65
3.2 Методика аудиту витрат на промислових підприємствах	75
3.3 Застосування аналітичних процедур для дослідженні витрат на оплату праці	81
Висновки до розділу 3	92
ВИСНОВКИ	94
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	98
ДОДАТКИ	106

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних умовах стрімкого розвитку науково-технічного прогресу та посилення ринкової конкуренції між підприємствами, установами, організаціями підвищуються вимоги до якості продукції, товарів та послуг. Подолання жорсткої конкуренції та виготовлення якісної продукції може відбуватися за умови впровадження енергоефективного та мало витратного виробництва з залученням висококваліфікованих працівників. Від того, наскільки ефективно використовується їх потенціал, розширюється коло задач, що повинні виконуватись, залежить стратегічний розвиток суб'єкта господарювання. Зворотнім зв'язком є оплата праці, як винагорода за виконану роботу. Оплата праці – найважливіше і найсуперечливіше поняття у системі умов праці, оскільки саме в ньому відбиваються різносторонні інтереси сторін суспільно-трудова відносин, усі їхні досягнення і прорахунки. Оплата праці характеризує рівень економічного та соціального стану суспільства. Водночас витрати на оплату праці становлять велику складову у загальній сукупності витрат та мають динамічний характер.

Виходячи з цього, цілком закономірною є потреба у своєчасній, об'єктивній і достовірній інформації про операції з оплати праці з погляду кожної зі сторін соціально-трудова відносин – держави, роботодавця, працівника. У таких умовах особливої актуальності набуває дослідження теоретичних і прикладних аспектів аудиту витрат на оплату праці.

Вагомий внесок у вивчення теорії, методології аудиту витрат на оплату праці зробили такі відомі вітчизняні науковці, як П.Й. Атамас, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Г.М. Давидов, М.В. Кужельний, Ю.А. Кузьмінський, О.А. Петрик, В.В. Сопко, Б.В. Усач, Ю.С. Цал-Цалко та інші. Серед зарубіжних учених, яким належить значний внесок у розробленні цієї проблеми, слід виділити В.А. Андрєєва, М. Армстронга, Х. Андерсона, С.М.

Бичкову, Я.В. Соколова, Г.В. Савицьку, В.В. Скобару, В.П. Суйца, А.Д. Шеремета та інших.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є аудит витрат на оплату праці вітчизняних підприємств.

Для реалізації мети дослідження визначено наступні завдання:

- провести порівняльну характеристику вітчизняних та іноземних соціальних стандартів;
- узагальнити порядок і документальне оформлення процесу формування персоналу;
- визначити критерії розмежування продуктивних затрат і непродуктивних витрат на оплату праці;
- сформувати схему обліку витрат на оплату праці у мовах ресурсозбереження;
- узагальнити послідовність проведення аудиту витрат на оплату праці;
- провести розрахунок продуктивності і рентабельності персоналу та продуктивності і рентабельності витрат на оплату праці;

Об'єктом дослідження є процес аудиту витрат на оплату праці ПП «Шляховик» з метою формування їх інформаційного забезпечення, організації та методики.

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні, методичні та практичні засади аудиту витрат на оплату праці.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження стали сукупність діалектичних методів, фундаментальні положення класичної політичної економії, економічних теорій, наукові концепції провідних вітчизняних та іноземних фахівців із питань її теорії і практики. Для реалізації поставлених у магістерській роботі завдань використано такі методи та прийоми: історичний і діалектичний, абстрактно-логічний, аналізу і синтезу, порівняння, графічний, коефіцієнтів.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у наступному:

- встановлено, що в період євроінтеграційних процесів вітчизняної економіки мінімальна заробітна плата українських працівників є найнижчою серед досліджуваних країн;
- визначено, що укомплектування персоналу відбувається шляхом оформлення працівника в лізинг, наймання в штат, методом аутсорсингу або заповнення вакантної посади власними резервами;
- на основі відмінних ознак витрат і затрати проведено розмежування непродуктивних затрат і продуктивних витрат на оплату праці та сформовано причинно-наслідкові зв'язки;
- визначено вплив і місце витрат на оплату праці в системі ресурсозбереження та сформовано узагальнення їх оптимізації та координації;
- сформовано алгоритм проведення аудиту витрат на оплату праці, який вміщує мету, завдання, об'єкти, послідовність, напрями, процедури, методи, інформаційні джерела і аудиторські докази;
- проведено розрахунок продуктивності і рентабельності персоналу та продуктивності і рентабельності витрат на оплату праці на досліджуваному підприємстві.

Практичне значення отриманих результатів. Результати проведеного наукового дослідження придатні для їх практичного застосування при виборі інформаційних джерел, способів організації та методики аудиту витрат на оплату праці.

Апробація результатів дипломної роботи. За результатами магістерської роботи опубліковано дві статті в збірнику наукових праць кафедри економічної експертизи та аудиту бізнесу Тернопільського національного економічного університету.

Обсяг і структура роботи. Дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ОПЛАТИ ПРАЦІ Й КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ЇЇ ПОБУДОВИ

1.1. Соціальні та економічні аспекти оплати праці

Оплата праці є чи не найважливішою категорією серед умов праці, вираженням ефективності економіки та соціальної політики держави, показником якості та результативності проведених реформ. Її проблематика завжди є досить актуальною. З одного боку, вона є основним джерелом доходів для працівника, а отже, її розмір значною мірою характеризує рівень добробуту всіх членів суспільства. З іншого боку, якщо її правильно встановити, вона є мотивацією працівника виконувати роботу ефективніше і через це вона безпосередньо впливає на темпи й масштаби розвитку підприємства, області, регіону та країни в цілому. Саме соціально-економічні аспекти дозволяють розкрити ті проблеми, які мають місце сучасних умовах в Україні у сфері оплати праці, і розкрити ефективні засоби та форми їх вирішення.

На сучасному етапі розвитку України оплата праці є основним інструментом реалізації соціального захисту працюючих. Від її раціональної організації залежить ефективність праці та результати праці, а отже, розвиток країни в цілому.

Згідно з Законом України «Про оплату праці», заробітна плата – це винагорода, обчислена в грошовому вираженні, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу. Інакше кажучи, заробітна плата – це ціна, що виплачується за використання праці [63].

Класики економічної теорії А. Сміт та Д. Рікардо пропонують своє визначення поняття «оплата праці». Наприклад, А. Сміт заявляє, що «вона включає вартість засобів для існування людини, щоб вона могла працювати», а Д. Рікардо вважав, що «заробітна плата є грошовим виразом «мінімуму

засобів існування» [41]. На відміну від В. Петті та А. Сміта, які бачили провідну роль людини у створенні національного багатства, англійський економіст і демограф Т. Мальтус вважав, що внаслідок збільшення чисельності населення відбувається збільшення пропозиції робочої сили, що в свою чергу буде неминуче призводити до зниження зарплати і зменшення продовольчих ресурсів [41]. Представник класичної школи Дж. Ст. Мілль вважав освіту головним рушієм економічного зростання. На думку Дж. Ст. Мілла, набуті здібності людини, які реалізуються лише роботою, можна класифікувати як капітал [41].

У науковій літературі є кілька десятків тлумачень сутності заробітної плати, що пояснюється різними науковими поглядами дослідників. Визначення заробітної плати і оплати праці викладені в Додатках А та В. Однак їх потрібно розглядати з кількох точок зору, а саме з позиції роботодавця та з позиції працівника. З позиції найманого працівника ми можемо розглядати заробітну плату як основну частину свого трудового доходу, який він отримує внаслідок працездатності. Тому з точки зору роботодавця заробітна плата є головним фактором забезпечення матеріальної зацікавленості працівників та досягнення високих результатів їх роботи.

Деякі вчені визначають «заробітну плату» та «оплату праці» як однакові поняття. Наприклад, В. Лукашевич вважає, що ці поняття рівнозначні, хоча між ними існує певна різниця: витрати на заробітну плату сплачуються з фонду оплати праці, а інші заохочувальні виплати здійснюються за рахунок підприємства або «коштів спеціального призначення та цільових надходжень» [45].

Чанішева Г. та Болотіна Н. вважають, що термін «оплата праці» ширший і його мета спрямована на організацію оплати праці, регулювання окремих її елементів та всієї системи правових засобів у цій галузі, тоді як поняття «заробітна плата» спрямований на право окремого працівника отримувати грошові кошти [9]. Тому заробітна плата як соціально-економічна категорія, з одного боку, є основним джерелом грошових доходів

працівників, а тому її цінність значною мірою характеризує рівень добробуту всіх членів суспільства. З іншого боку, її належна організація зацікавлює працівників підвищити ефективність виробництва, отже, безпосередньо впливаючи на темпи та масштаби соціально-економічного розвитку країни.

Позиції дослідників щодо визначення поняття «оплата праці» принципово розходяться. Одні вважають заробітну плату формою винагороди за працю, інші, навпаки, визначають її як сукупність винагород, треті сприймають обидва поняття однозначно. З позиції розподілу заробітна плата – це основна частина коштів, що направляються на споживання, що є часткою доходу (чиста продукція), що залежить від кінцевих результатів роботи колективу і розподіляється між працівниками відповідно до кількості і якості праці, що затрачена та реального трудового внеску кожного і розміру вкладеного капіталу [17, с.7]. Проте, виділяють наступні аспекти трактування даної економічної категорії (рис. 1.1).

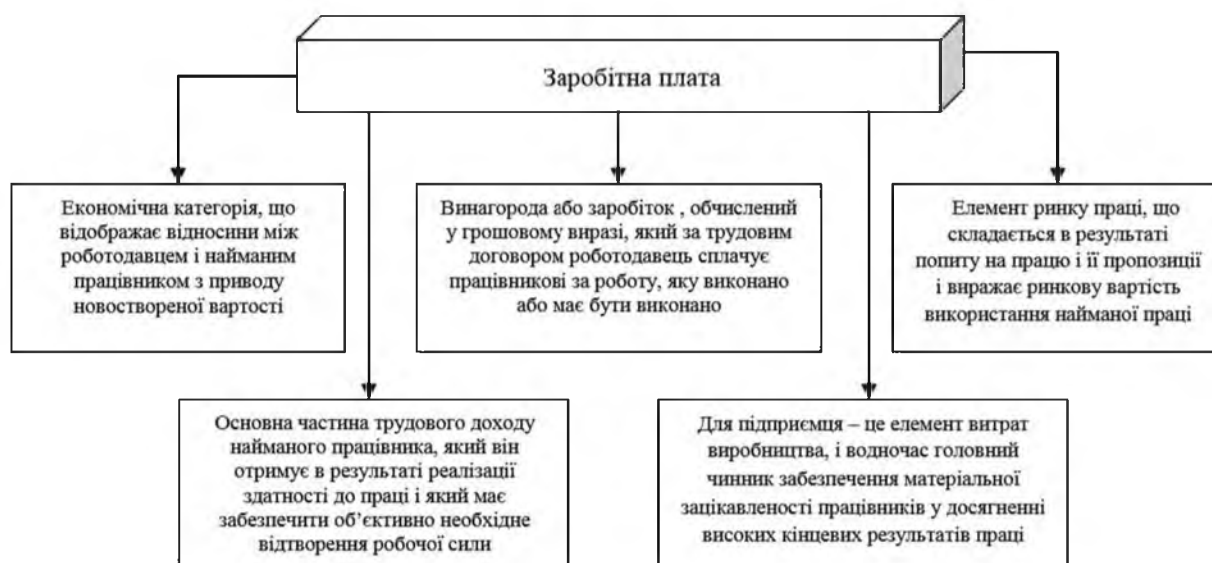


Рис. 1.1. Сутність категорії «заробітна плата» [8, с.215-216]

Як елемент ринку праці оплата праці – це ціна виконаної роботи, а також статтею витрат на виробництво, яка включається до собівартості продукції, робіт (послуг) на конкретному підприємстві. Тому можна вважати, що заробітна плата є найефективнішим інструментом активізації людського фактору та використання трудового потенціалу. При цьому використання

існуючої кваліфікації та творчості працівників має повністю залежати від наукового обґрунтування та вибору методів співвідношення оплати праці з кваліфікацією, змістом виконаної роботи, результатами роботи та умовами, в яких вона виконується.

Метою економічної стратегії та системи матеріального стимулювання сучасних компаній і фірм є досягнення не кількісних показників виробництва, а якісних параметрів виробництва, таких як поліпшення використання обладнання, робочого часу, складу робочої сили, продукту, якість, спрямована на підвищення ефективності виробництва. Це відбувається завдяки технічному переоснащенню виробництва, впровадженню нових форм організації праці, позитивним змінам у структурі праці. Як результат, відбувається перехід від екстенсивного виробництва до інтенсивного ведення підприємницької діяльності. Отже, підвищення ефективності виробництва та збільшення прибутку в даний час досягається не за рахунок збільшення виробництва з залученням додаткових ресурсів, а за рахунок більш ефективного використання всіх наявних ресурсів та всебічного зниження виробничих витрат.

У сучасних умовах матеріальні стимули здебільшого використовуються у поєднанні з організаційно-технічними заходами, пов'язаними з поліпшенням змісту роботи, покращенням її умов та виплатою заробітної плати [23]. Тому, незважаючи на різноманітність формулювань, суттєвих характеристик цієї категорії не було. Заробітна плата розглядалася як прямий трудовий дохід, який систематично визначається на основі врахування соціальної значущості результатів праці цього колективу та працівника. Вважалося, що воно відображає взаємозв'язок між працівником і суспільством, а тому вимагає єдиної державної політики у сфері заробітної плати, єдиної тарифної системи тощо, а також відносин між працівником і робочою силою, оскільки заробітна плата кожного з них встановлювались у межах фонду оплати праці підприємства, цеху, бригади відповідно до виконаних робіт.

У ринковій економіці більшість економістів розглядають заробітну плату як ціну, сплачену за використання робочої сили. Відповідно, поняття «робота». У широкому розумінні праця – використання фізичних і розумових здібностей людей у виробництві товарів і послуг. Добре відомо, що основними складовими ринку праці є пропозиція, яка охоплює все економічно активне населення, і попит, що визначається загальною потребою економіки в найманій праці. Попит і пропозиція пов'язані з ціною робочої сили. Механізм їх дії проявляється збільшенням ставки заробітної плати, що призводить до збільшення собівартості продукції, і ціни виробництва, що спричиняє зменшення масштабів виробництва і, як наслідок, зменшення попиту на робочу силу. І навпаки, у міру падіння заробітної плати попит на робочу силу зростає. Пропозиція праці залежить від суми її оплати. Ставка заробітної плати визначає рішення людей брати участь у виконанні праці. Тому чим вище заробітна плата, тим більша її пропозиція.

Таким чином зміст заробітної плати можна розглядати з п'яти позицій.

По-перше, заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між власником підприємства (або його представником) і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості (доходу).

По-друге, заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган сплачує працівникові за виконану ним роботу. Розміри заробітної плати залежать від складності та умов роботи, що виконується, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

По-третє, заробітна плата – це елемент ринку праці, що виступає як ціна, за якою найманий працівник продає свою робочу силу.

По-четверте, для найманого працівника заробітна плата – це його трудовий дохід, який він отримує у результаті реалізації здатності до праці та який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили.

По-п'яте, для підприємства заробітна плата – це елемент витрат підприємства, який є складовою собівартості продукції, робіт, послуг та інших витрат, і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці.

Досліджуючи сучасні проблеми впливу заробітної плати на загальну економічну політику підприємств, вітчизняний економіст С. Ф. Покропівний зазначає, що головне місце у переліку основних функцій заробітної плати повинно належати функції оптимізації [31]. На його думку рівень заробітної плати в масштабі національної економіки залежить від таких макроекономічних показників:

- обсягу продукції, що виробляється галузями;
- співвідношення між проміжним споживанням виробленої продукції галузями промисловості та доданою вартістю або валовим внутрішнім продуктом;
- розподіл ВВП на заробітну плату, непрямі податки, субсидії та доходи;
- чисельність населення та його активна частина зайнята в економіці.

Держава регулює оплату праці працівників підприємств усіх форм власності та управління шляхом встановлення мінімальної заробітної плати, інших державних норм і гарантій, умов та оплати праці працівників установ та організацій, що фінансуються з бюджету, керівників державних підприємств, розміру фонд споживання підприємств, а також шляхом оподаткування доходів працівників.

Узагальнюючи функції оплати плати доцільно відмітити, що її вплив здійснюється у вимірі двох аспектів – соціального та економічного. Візуалізація окреслених аспектів подано на рис. 1.2.

Оплата праці як форма впливу на соціальну площину слугує засобом для повноцінного життя, задоволення потреб індивіда, матеріальним джерелом повноцінного відтворення працівників, інвестицією в розвиток

творчого та професійного потенціалу, що загалом становить засіб для підвищення рівня життя населення.

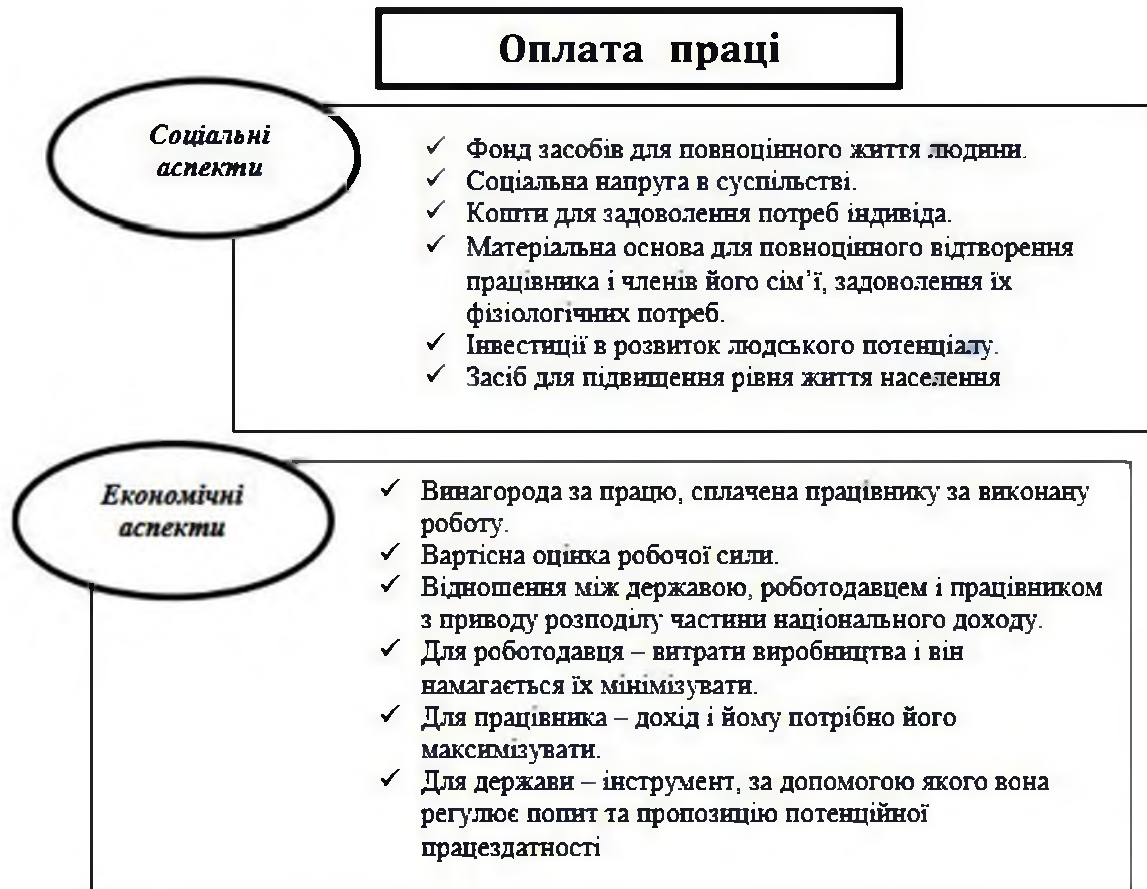


Рис. 1.2. Соціальні та економічні аспекти оплати праці

Водночас оплата праці має економічний вплив, який реалізується шляхом винагороди за працю, вартісною оцінкою робочої сили, які характеризують відношення держави, роботодавця і працівника між собою.

У сучасних ринкових умовах заробітна плата трактується з двох боків – вона одночасно виступає як дохід і як витрати виробництва. З одного боку, заробітна плата є доходом найманого працівника, а з другого – одним із елементів витрат виробництва. Найманий працівник зацікавлений у високій заробітній платі, а роботодавець – у її зниженні. В умовах ринкових відносин ця суперечність урегульовується в результаті взаємодії попиту на працю відповідної кваліфікації з боку роботодавців і її пропозицією з боку найманих працівників, оскільки в результаті цієї взаємодії формується ринкова ціна використання найманої праці [71]. Дослідження оплати праці в економічній

літературі прийнято розглядати з двох аспектів: з позиції підприємця, організації чи будь-якої установи – для яких заробітна плата є суттєвим чинником мотивування працівників, а також двома статтями витрат, що знижують прибуток: виплати самої заробітної плати і відрахування чималих сум єдиного соціального внеску (ЄСВ) на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; з позиції працівника – для якого заробітна плата є основним джерелом доходу, ключовим показником рівня життя, основою поточних заощаджень і базою соціального страхування щодо всіх випадків і на пенсійне забезпечення; з позиції держави – для якої як прибуток підприємств будь-якого сектору національної економіки, так і заробітна плата працівників є базою оподаткування податком на прибуток і податком на доходи фізичних осіб, а також базою нарахування сум єдиного соціального внеску в розмірі відповідно до закону.

У національній економіці держава виконує роль законодавця, захисника прав, регулювальника і роботодавця. Сутність реалізації кожної з цих рольових функцій держави, характер їх поєднання в кожен конкретний момент часу визначається наявними політичними та економічними умовами розвитку держави. Через те її роль у соціально-трудових відносинах може змінюватися. Держава виступає не тільки як арбітр у регулюванні соціально-трудових відносин, не тільки встановлює правила гри на ринку праці між різними соціальними верствами населення, а й регламентує діяльність підприємств, тому що держава є водночас і власником засобів виробництва. І як власник засобів виробництва (через апарат управління і профспілки) вона повинна регулювати соціально-трудова відносини.

Взаємозв'язки між суб'єктами соціально-трудових відносин виникають на різних рівнях: працівник – працівник; працівник – роботодавець; профспілка – роботодавець; роботодавець – держава; працівник – держава та ін. [70]. Якщо спростити цей ланцюг, то соціально-трудова відносини будуть складатися за трьома рівнями попарно: працівник – роботодавець, працівник – держава і роботодавець – працівник, роботодавець – держава.

Також слід узяти до уваги, що заробітна плата є невід'ємним елементом ринку праці, що складається в результаті взаємодії попиту на працю і її пропозицію з боку населення, і що виражає ринкову вартість використання найманої праці; а також заробітна плата є базовою економічною категорією, що відображає стосунки роботодавця і найманого працівника. Разом з тим оплата праці у бюджетному і небюджетному секторах економіки України є досить різною. У разі якщо держава підвищує рівень оплати праці у бюджетних установах, це спричиняє підвищення рівня зайнятості населення в цьому секторі, і, навпаки, – зниження, коли рівень зарплатні у бюджетній сфері є нижчим, працівники змінюють місце роботи на приватний сектор. Проте бюджетна сфера характеризується стабільною зайнятістю, що певною мірою сприяє перерозподілу робочої сили на користь державних підприємств. У свою чергу, виплата заробітної плати і сплата страхових внесків на пенсійне забезпечення є теж більше стабільною.

На взаємодію компонентів ринку праці впливає безліч різних факторів, які збільшують або зменшують його при будь-якому рівні оплати праці. Перш за все, до них належить рівень життя населення, зниження якого призводить до різкого збільшення пропозиції робочої сили. Якщо основна маса попиту та пропозиції задоволена (працівники забезпечуються роботою, а роботодавці – працівниками), то створюються сприятливі умови для функціонування економіки [35].

Сутність заробітної плати виявляється у функціях, які вона виконує у фазах суспільного виробництва: виробництві, розподілі, обміні та споживанні. Відомо, що ефективність оплати праці визначається тим, наскільки повно вона виконує свої основні функції. Різні автори розрізняють від двох до десяти зарплатних функцій. Роль заробітної плати в механізмі функціонування ринкової економіки полягає в тому, що вона має виконувати такі основні функції: відтворювальну, стимулюючу, оптимізаційну, регулювальну та соціальну [25 праці, с. 327]. Окреслені функції можна узагальнити в залежності від об'єкта призначення (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Основні функції заробітної плати

Відтворююча функція заробітної плати полягає в забезпеченні працівників та їхніх сімей необхідними життєво важливими благами для відтворення робочої сили, для відтворення поколінь тощо. Стимулююча або мотивуюча функція заробітної плати - полягає у визначенні залежності її розміру від кількості та якості роботи конкретного працівника, його трудовий внесок у результати діяльності підприємства. Регулююча функція заробітної плати – це оптимізація розподілу робочої сили за регіонами, галузями, підприємствами з урахуванням кон'юнктури ринку. Соціальна функція заробітної плати – відображає міру живої праці при розподілі фонду споживання між працівником і власником засобів виробництва.

Наведені функції заробітної плати тісно взаємопов'язані між собою, і лише за їхньої сукупної наявності досягається ефективна організація заробітної плати. Механізм реалізації основних функцій зарплати включає визначення їх цільової орієнтації, принципів реалізації, напрямків реалізації та критеріїв реалізації. У сучасних економічних умовах в Україні, які спричинені поганими відносинами розподілу та недостатньо розвиненими ринковими механізмами, більшість функцій та принципів організації заробітної плати, про які йшлося вище, не виконується. В результаті переходу до ринкових відносин оплата праці почала виконувати такі функції:

- збереження зайнятості, запобігання безробіттю шляхом отримання низької заробітної плати;

- соціальна гарантія збереження статусу на попередньому місці роботи;
- утримання інфляції за рахунок заборгованості із заробітної плати;
- перерозподіл зайнятих працівників за галузями економіки та галузями;
- поширення нелегальної діяльності та вторинної зайнятості працівників;
- підвищення мобільності робочої сили.

Сутність поняття «заробітна плата» складна і багатостороння, тому розглядати її потрібно з різних аспектів. Слід зазначити, що заробітна плата є найважливішою ціною в економіці; це єдине (або основне) джерело доходу населення. В Україні нерегулярні виплати заробітної плати та її диференціація значно підвищили значущість інших джерел доходів для громадян країни. На першому місці стоять доходи від особистого підсобного господарства, на другому — допомоги, субсидії, дотації і компенсації. Таким чином, заробітна плата як економічна категорія все гірше виконує свої основні функції відтворення робочої сили і стимулювання праці, перетворюючи свою сутність фактично на варіант соціальної допомоги, яка віддалено пов'язана з результатами праці.

Це призвело до того, що підприємства позбавились одного з найбільших важелів підвищення ефективності виробництва та піднесення його на світовий рівень. Тому, щоб заробітна плата виконувала свою стимулюючу функцію, повинен існувати прямий зв'язок між її розміром і кваліфікацією працівника, величиною і складністю виконуваної роботи, ступенем відповідальності при обов'язковому розподілі результатів діяльності підприємства.

1.2. Нормативно-правове регулювання виникнення витрат на оплату праці

Формування взаємовідносин між роботодавцем та працівником внаслідок виконання окресленого кола робіт зумовлює необхідність чіткого врегулювання окреслених відношень. Фундаментом організації оплати праці в Україні є відповідна законодавча та нормативна база, основу якої складають: Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. з наступними доповненнями і змінами, Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. та інші. Контроль за додержанням законодавства про оплату праці на підприємствах здійснюють Міністерство соціальної політики України, фінансові органи, органи Державної фіскальної служби, професійні спілки та інші органи, що представляють інтереси найманих працівників.

В Україні реформування оплати праці розпочався з прийняття в 1991 р. Закону України «Про підприємства в Україні». Підприємства набули право самостійно встановлювати фонд оплати праці, її форми, системи й розміри згідно із законодавством. У 1992 р. вийшов Декрет Кабінету Міністрів України «Про оплату праці». На підставі положень конвенцій та рекомендацій Міжнародної організації праці, світового досвіду 24.03.1995 р. підготовлено й прийнято основний документ із питань регулювання оплати праці – Закон України «Про оплату праці» [63]. Ці законодавчі акти, а також Концепція подальшого реформування оплати праці в Україні, схвалена Указом Президента України 25.12.2000 р. № 1375/2000, сприяли позитивним змінам в організації оплати праці. Відповідно до ст. 4 Європейської соціальної хартії (переглянутої) 1996 р. з метою забезпечення ефективного здійснення права на справедливу винагороду держави-учасниці зобов'язалися здійснити такі заходи:

а) визнати право працівників на таку винагороду, яка забезпечує їм та їхнім сім'ям достатній життєвий рівень;

б) визнати право працівників на підвищену ставку винагороди за роботу в надурочний час з урахуванням винятків, передбачених для окремих випадків;

в) визнати право працюючих чоловіків і жінок на рівну винагороду за працю рівної цінності;

г) визнати право всіх працівників на розумний строк попередження про звільнення з роботи;

г) дозволити відрахування із заробітної плати лише на умовах і в розмірах, передбачених національними законами чи правилами або встановленими колективними договорами чи арбітражними рішеннями.

Згідно МСБО 19, який регламентує правила обліку та розкриття інформації про розрахунки з працівниками, компанії зобов'язані визнавати винагороду працівників у грошовій та негрошовій формах при наданні ними своїх послуг: заробітну плату, внески на соціальне страхування, щорічну оплачувану відпустку, допомогу по хворобі, участь у прибутках та премії, медичне обслуговування, забезпечення житлом тощо. Стандарт визначає заробітну плату як елемент винагороди зайнятих в даний час співробітників.

Статтею 43 Конституції України гарантується право кожного на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку він добровільно обирає або на яку добровільно погоджується. Держава створює умови для здійснення громадянами права на працю, гарантує рівні можливості у виборі професії та роду трудової діяльності, реалізує програми професійно-трудового навчання, підготовки і перепідготовки кадрів відповідно до суспільних потреб. Використання примусової праці суворо забороняється [36, с.18].

Оплата праці як система відносин характеризується багатьма елементами. Перш за все це один з головних елементів трудових відносин, які виникають з угоди між працівником і роботодавцем щодо виконання працівником трудової функції (роботи) за плату. Не менш важливий аспект відносин у системі оплати праці – організаційний, що характеризує міру

праці і міру її оплати в межах і понад норм праці, що визначає форми, умови винагороди, порядок нарахування та виплат різних видів винагороди. Правові відносини оплати праці гарантують отримання працівниками заробітної плати та інших виплат відповідно до державних гарантій, укладених трудових договорів і досягнутих результатів праці.

Соціально-економічні відносини формують корпоративний інтерес, заснований на зацікавленості працівників у праці та оптимізації витрат на заробітну плату. Таким чином, система оплати праці – це сукупність зобов'язань і гарантій, трудових, організаційних, правових, фінансових, соціально-економічних, етичних відносин між працівниками і роботодавцем з приводу винагороди персоналу організації [27, с. 99–101].

В умовах формування ринкового середовища докорінно змінюється організація оплати праці та механізм забезпечення зростання її стимулюючої ролі. Це зумовлено такими обставинами: оплата праці визначається як цінність товару «робоча сила», її величина та динаміка формуються під впливом ринкових факторів, насамперед попиту і пропозиції робочої сили; виділяються два рівні соціальної орієнтації заробітної плати.

Перший – державне регулювання оплати праці через визначення мінімальної заробітної плати, прожиткового мінімуму, соціальних гарантій, які закріплені трудовим законодавством.

Другий – забезпечується через визначені механізми оцінки кількості та якості праці, величини трудового вкладу у досягнуті кінцеві результати безпосередньо на підприємстві.

Залежно від системи оплати праці та її організації на підприємстві мотиваційним стимулом для працівників може бути як величина заробітної плати, так і безпосередня оцінка їх заслуг; орієнтація в оплаті праці на зміни ринку праці, стан соціальної напруги, інфляційні процеси тощо [78, с.323-324].

На даний час в науковій та періодичній літературі, в законах та інших нормативних актах України спостерігається чітка закономірність: поняття

«оплата праці» та «заробітна плата» сприймаються як тотожні. В багатьох законодавчих актах України, які стосуються питань оплати праці, визначено лише сутність поняття «заробітна плата». Зокрема, яскравим прикладом є глава VII Кодексу законів про працю під назвою «Оплата праці», де не зважаючи на красномовну назву глави, немає чіткого трактування її назви, а одразу у Статті 94 наведено визначення заробітної плати як «винагороди, обчисленої, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу» [32, с.48].

Дана глава включає регламентування таких важливих положень як розмір заробітної плати, встановлення мінімальної заробітної плати та індексацію заробітної плати, тарифну систему оплати праці, оплату праці на підприємствах, установах і організаціях, оплату праці на важких роботах, оплату праці за сумісництвом та при суміщенні професій (посад) і виконанні обов'язків тимчасово відсутнього працівника, оплату праці у святкові і неробочі дні, строки виплати заробітної плати та інше, але не дає розмежувань чи тотожності цих понять. Тобто, аналізуючи главу VII КЗпП України, присвячену оплаті праці, слід зробити логічний висновок, що попри досить якісний зміст даної глави, все ж таки, на наш погляд, слід було б зазначити, що заробітна плата є складовою цілої низки трудових відносин та засад, що виникають між роботодавцем і працівником з приводу виконаних трудових обов'язків в інтересах підприємства, які формують собою категорію оплати праці.

Найбільш яскравим прикладом є Закон України «Про оплату праці», який визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності та господарювання, а також з окремими громадянами та сфери державного і договірною регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функцій заробітної плати. Але, попри назву закону та його мету, він не містить чіткого визначення поняття «оплата

праці», а дефініція заробітної плати дублюється з рештою нормативних документів.

Проте, в статті 4 цього закону визначено, що джерелом коштів на оплату праці працівників госпрозрахункових підприємств є частина доходу та інші кошти, одержані внаслідок їх господарської діяльності. Отже, є підстава погодитись з твердженням, що з позиції правового аспекту термін «оплата праці» ширший і його цільове призначення спрямоване на організацію оплати праці, регламентацію її окремих елементів та всієї системи правових засобів у цій сфері, тоді як поняття «заробітна плата» спрямоване на право окремого працівника отримувати грошову винагороду [34, с.61], тобто заробітна плата є елементом оплати праці. Існуючи підходи до розуміння сутності і регулювання понять «оплата праці» та «заробітна плата» згідно чинної нормативно-правової бази наведені на рис. 1.4.

Стосовно бухгалтерського законодавства, то Інструкція зі статистики заробітної плати містить основні методологічні положення щодо визначення показників оплати праці у формах державних статистичних спостережень з метою одержання об'єктивної статистичної інформації про розміри та структуру заробітної плати найманих працівників. Інструкція не застосовується для нарахування внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Дія Інструкції поширюється на всіх юридичних осіб, їхні філії, відділення, представництва та інші відособлені структурні підрозділи. Але самого визначення понять «оплата праці» та «заробітна плата» немає в даному документі. З точки зору прав та обов'язків сторін трудового договору поняття «оплата праці» та «заробітна плата» є синонімами. Різниця між ними полягає лише в тому, що поняття заробітної плати акцентує увагу на об'єкті правовідносин між працівником і власником, а категорія оплати праці вказує на дію власника, яку він повинен здійснити на підставі наявних трудових правовідносин. Виявити ж будь-які особливості прав та обов'язків, умов їх реалізації та наслідків невиконання обов'язків залежно від застосування в

тому чи іншому нормативно-правовому акті одного з двох названих понять НЕМОЖЛИВО.

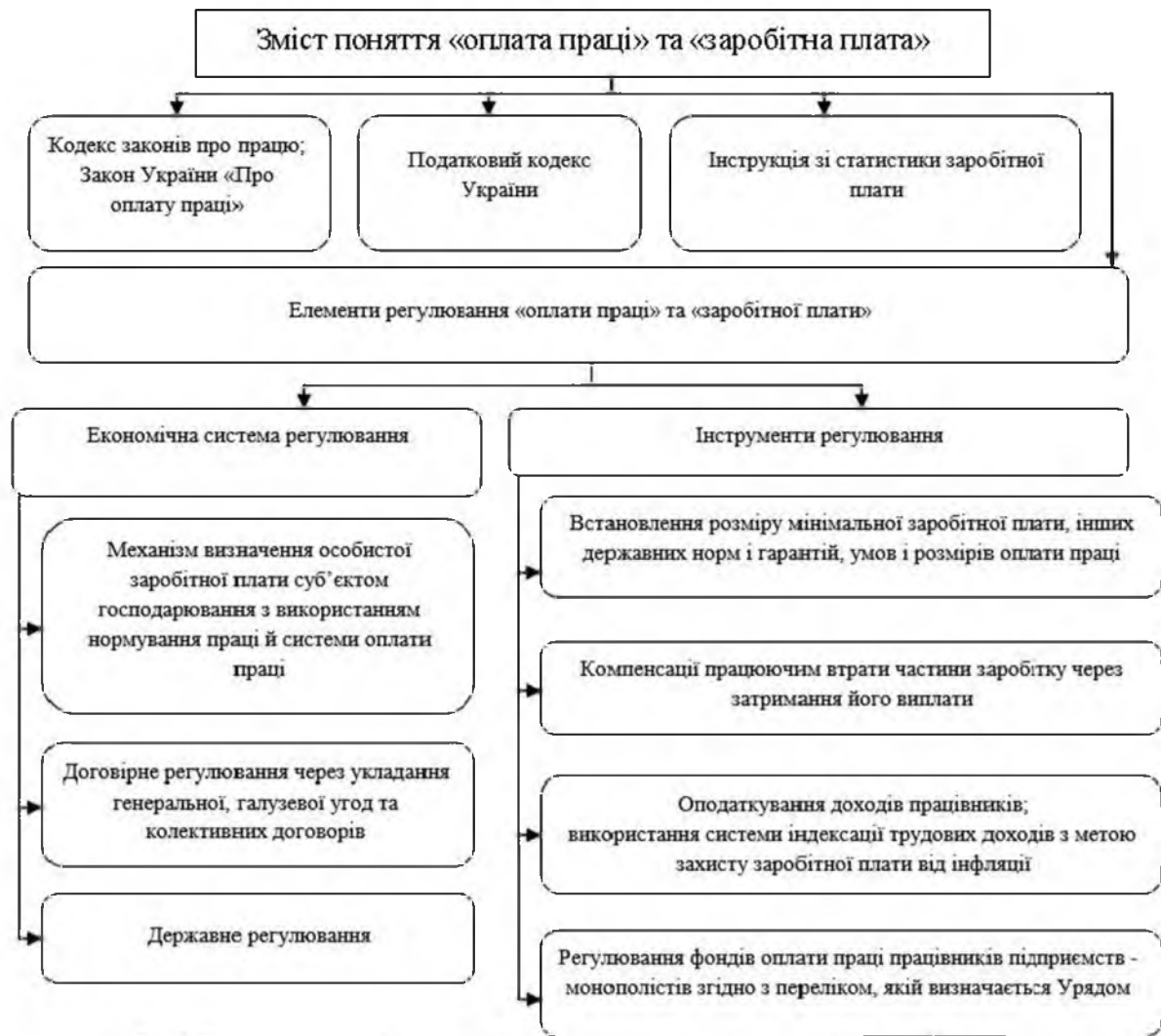


Рис. 1.4. Підходи щодо розуміння сутності і регулювання понять «оплата праці» та «заробітна плата»

Статтею 14, пп. 14.1.48 Податкового кодексу України зазначено, що під терміном «заробітна плата» розуміється «основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом» [57, с.28]. Зазначимо, що основною ціллю трактування заробітної плати податковим законодавством є, звичайно, оподаткування доходів фізичних осіб. Тому відсутність визначення терміну «оплата праці» та визначення її відмінностей від заробітної плати є недоцільним, оскільки

основна мета Податкового кодексу стосовно заробітної плати є цілком сформованою у наведеному трактуванні зарплати.

Отже, в результаті аналізу бухгалтерського, трудового та податкового законодавства України, можна зробити висновки, що на даний час у нашій країні немає чіткого розмежування таких понять як «заробітна плата» і «оплата праці». Трудові та бухгалтерські нормативні документи фактично ототожнюють дані категорії, надаючи таким чином лише офіційне та загальноприйняте визначення заробітної плати, описуючи одночасно в законодавчих рамках дещо більше, аніж питання регулювання заробітної плати.

1.3. Теоретичні основи формування оплати праці та державних соціальних гарантій

Визначивши євроінтеграційний вектор розвитку, Україна задекларувала стратегічну мету – «досягнення європейських стандартів життя» [64], отже і гарантія основних державних соціальних стандартів та забезпечення на рівні країн Європейського Союзу. Однією з таких гарантій є мінімальна заробітна плата, яка застосовується в переважній більшості європейських країн.

Відповідно до міжнародних стандартів рівень мінімальної заробітної плати розглядається як нижня межа, що повинна гарантувати задоволення основних життєвих потреб працівника і членів його сім'ї. Однак визначення критеріїв мінімального рівня потреб для життя залежить від економічної ситуації в країні, продуктивності праці та здатності працівників активно відстоювати свої права.

Згідно зі ст. 3 Закону України "Про оплату праці" та ст. 95 Кодексу законів України про працю, «мінімальна заробітна плата – законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю,

нижче якого не може проводитися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт)» [63, 32].

Юридичного врегулювання мінімальної заробітної плати містить тривалий історичний характер. Перші закони, що утверджували мінімальну оплату праці з'явилися у Новій Зеландії у 1894 р. та в Австралії у 1896 р. В цей час почали функціонувати ради з питань заробітної плати, які об'єднували представників робітників, підприємців і громадськості. Це об'єднання отримало повноваження визначати справедливую мінімальну заробітну плату. Досвід Австрії та Норвегії згодом перейняли і інші країни.

Згодом законодавство, що визначало мінімальну заробітну плату ухвалили у Великій Британії (1909 р.), Франції (1915 р.), США (1912 р.), Німеччині (1923 р.), Іспанії (1926 р.), Австрії та Норвегії (1918 р.), а також у інших європейських країнах. Деякі країни поняття "мінімальна заробітна плата" впровадили доволі недавно. А саме

Нідерланди визначили мінімальний показник оплати праці на початку сімдесятих років минулого століття, Ірландія – в 2000 р., уряд Гонконгу прийняв законопроект про мінімальний показник у травні 2011 р. На території сучасної України, в СРСР документ про мінімальну зарплату був прийнятий на початку 1922 р., однак мінімальна зарплата обчислювалась за ставкою першого тарифного розряду в економіці і не відображала нижньої межі вартості робочої сили на ринку. Такий підхід зберігався тривалий період.

В даний час у світовій практиці переважають такі підходи до обчислення мінімальної заробітної плати. Перший підхід базується на мінімальних потребах, які повинні бути задоволені для збереження життя працівника (так званий споживчий кошик життєво важливих товарів і послуг у вартісному вираженні). У цьому випадку мінімальна заробітна плата тісно пов'язана з розміром встановленого прожиткового мінімуму.

Цей підхід застосовується в Україні, де мінімальна заробітна плата максимально наближена до прожиткового мінімуму для працездатних осіб

без урахування податку на доходи фізичних осіб. Однак в економічно розвинених країнах цей метод вважається допустимим використовувати лише у воєнний час.

Другий підхід – розширити мінімальні гарантії не лише на фізичні, але й соціальні та культурні потреби працівників та їхніх сімей (освіта, охорона здоров'я, підтримка загального та професійного рівнів, транспорт та зв'язок, житло тощо). Цей метод розрахунку дозволяє встановити мінімальну заробітну плату на рівні, який у 2 - 2,5 рази перевищує мінімальну заробітну плату.

Так, у США мінімальна заробітна плата базується на офіційній статистиці витрат на життя сім'ї з 4 (2 дорослих та 2 дитини). У той же час, сучасний споживчий кошик у США припадає на витрати 300 видів продукції, товарів і послуг, включаючи освіту та мобільний зв'язок. У Великобританії в споживчий кошик входить 350 предметів. Французи в кошик для покупок включають витрати на відвідування перукаря, придбання косметики, прокат автомобіля, таксі, харчування для домашніх тварин.

Третій підхід заснований на порівнянні мінімальної заробітної плати із середньою заробітною платою. Сьогодні в більшості європейських країн це співвідношення перевищує 40%. Цей показник у розмірі 50% рекомендований Міжнародною організацією праці та 60% – Європейським Союзом.

За даними Міжнародної організації праці, сьогодні понад 90% усіх країн світу мають законодавство, яке регулює мінімальну заробітну плату. У той же час в деяких країнах відбувається так зване заміщення заробітної плати. Це стосується окремих соціальних груп - молодих людей, студентів без досвіду роботи. Крім того, у Бельгії, США, Греції мінімальна заробітна плата застосовується лише до приватного сектору економіки. У 22 державах-членах Європейського Союзу встановлюють рівень національної мінімальної заробітної плати. Виняток становлять Італія, Данія, Австрія, Кіпр, Швеція та Фінляндія.

Динаміка рівня та темпи зміни мінімальної заробітної плати протягом десятиліття в країнах Європейського Союзу подано на рисунку 1.5.

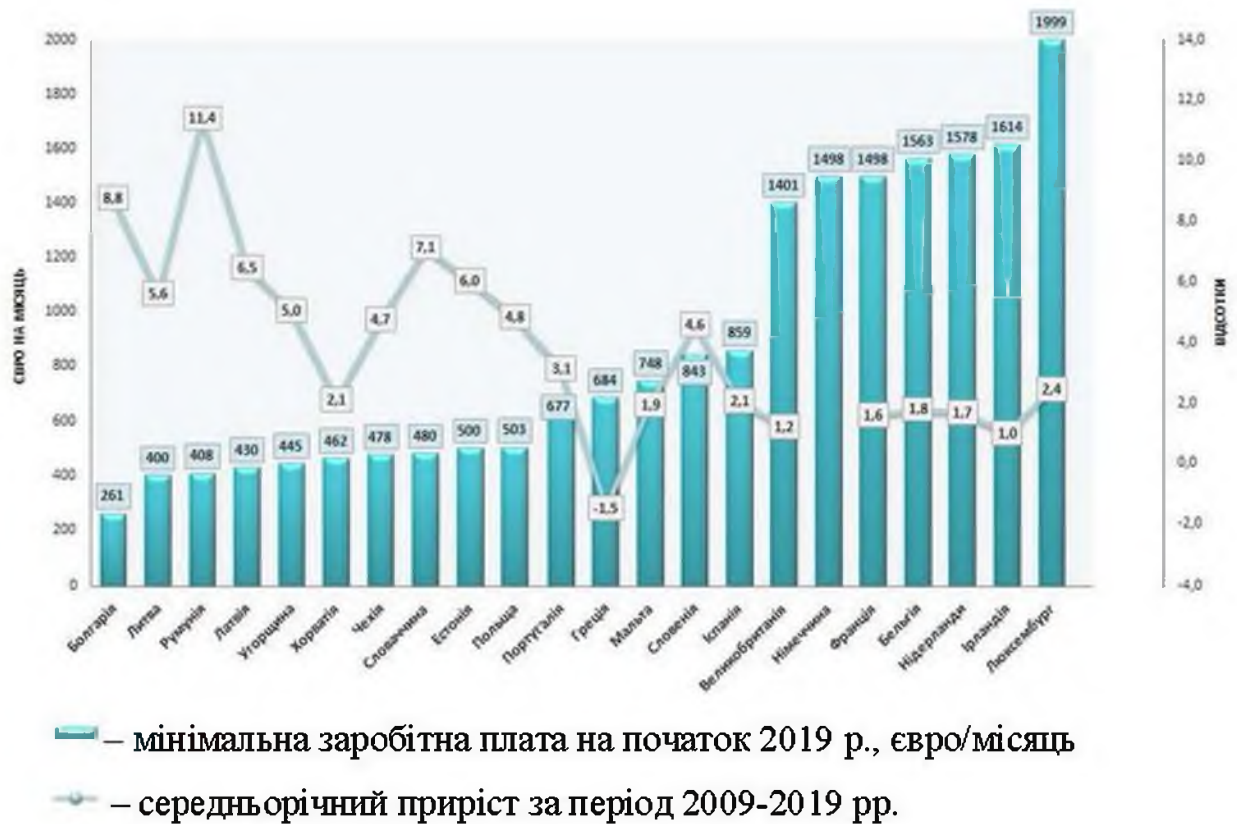


Рис. 1.5. Поточний рівень та темпи зміни мінімальної заробітної плати протягом десятиліття в країнах Європейського Союзу [81]

Мінімальна заробітна плата в країнах Європейського Союзу також доволі варіативна – від 261 євро на місяць в Болгарії до 1999 євро в Люксембурзі (станом на початок 2019 року). Мінімальна заробітна плата, як правило, найнижча в країнах, розташованих на сході Європейського Союзу, і значно вища в північно-західному регіоні.

Загалом, країни ЄС можна приблизно розділити на 3 групи за рівнем мінімальної заробітної плати:

- перша група - національна мінімальна заробітна плата нижче 500 євро на місяць. На сьогоднішній день до цієї групи належать 8 країн (Хорватія, Литва, Румунія, Латвія, Угорщина, Болгарія, Чехія та Словаччина);
- друга група - національна мінімальна заробітна плата від 500 до 1000 євро на місяць. Група складається з 7 країн (Португалія, Естонія,

Польща, Греція, Словенія, Мальта та Іспанія);

- до третьої групи, де національна мінімальна заробітна плата перевищує 1000 євро на місяць, включає 7 країн (Німеччина, Великобританія, Франція, Бельгія, Нідерланди, Ірландія та Люксембург).

Для порівняння, у січні 2019 року мінімальна зарплата в Україні, у перерахунку на євровалюту, склала близько 140 євро, що майже у два рази менше від найнижчого її рівня серед країн Європейського Союзу. Таким чином, мінімальна заробітна плата в Україні, навіть після підвищення, залишається однією з найнижчих в Європі.

У сучасній Україні затверджені зміни до чинного законодавства щодо змісту поняття «мінімальна заробітна плата» призвели до реформи системи оплати праці. Зокрема, нове визначення цього поняття більше не містить норму, що це плата за просту некваліфіковану працю, яка вносить суттєві зміни в порядок формування тарифної сітки. Раніше перша ставка працівника першого розряду, яка є основою для формування тарифної сітки, повинна була встановлюватися "у розмірі, що перевищує встановлену законом мінімальну заробітну плату", тепер "мінімальна заробітна плата (ставка) встановлюється на рівні не менше, ніж прожитковий мінімум для працездатних осіб"[63, 32].

Проте, мінімальна заробітна плата в Україні навіть після реформування підходу щодо її визначення залишається однією з найнижчих у Європі, і її купівельна спроможність значно нижча, ніж в інших країнах.

Законодавством встановлюється розмір заробітної плати за просту некваліфіковану працю, нижче якого не можна здійснювати оплату за виконану роботу – це мінімальна заробітна плата. Мінімальна заробітна плата є державною соціальною гарантією, обов'язковою для підприємств усіх форм власності та господарювання. У мінімальну заробітну плату не включають доплати, надбавки, заохочувальні та компенсаційні виплати. Розмір мінімальної заробітної плати та мінімальної годинної ставки

встановлює Верховна Рада України за поданням Кабінету Міністрів України не рідше одного разу на рік у Законі України «Про Державний бюджет України». Мінімальну заробітну плату встановлюють у розмірі не нижчому від розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб. Динаміка мінімальної заробітної плати з 1998 по 2019 роки на основі додатку В подано на рис. 1.6.

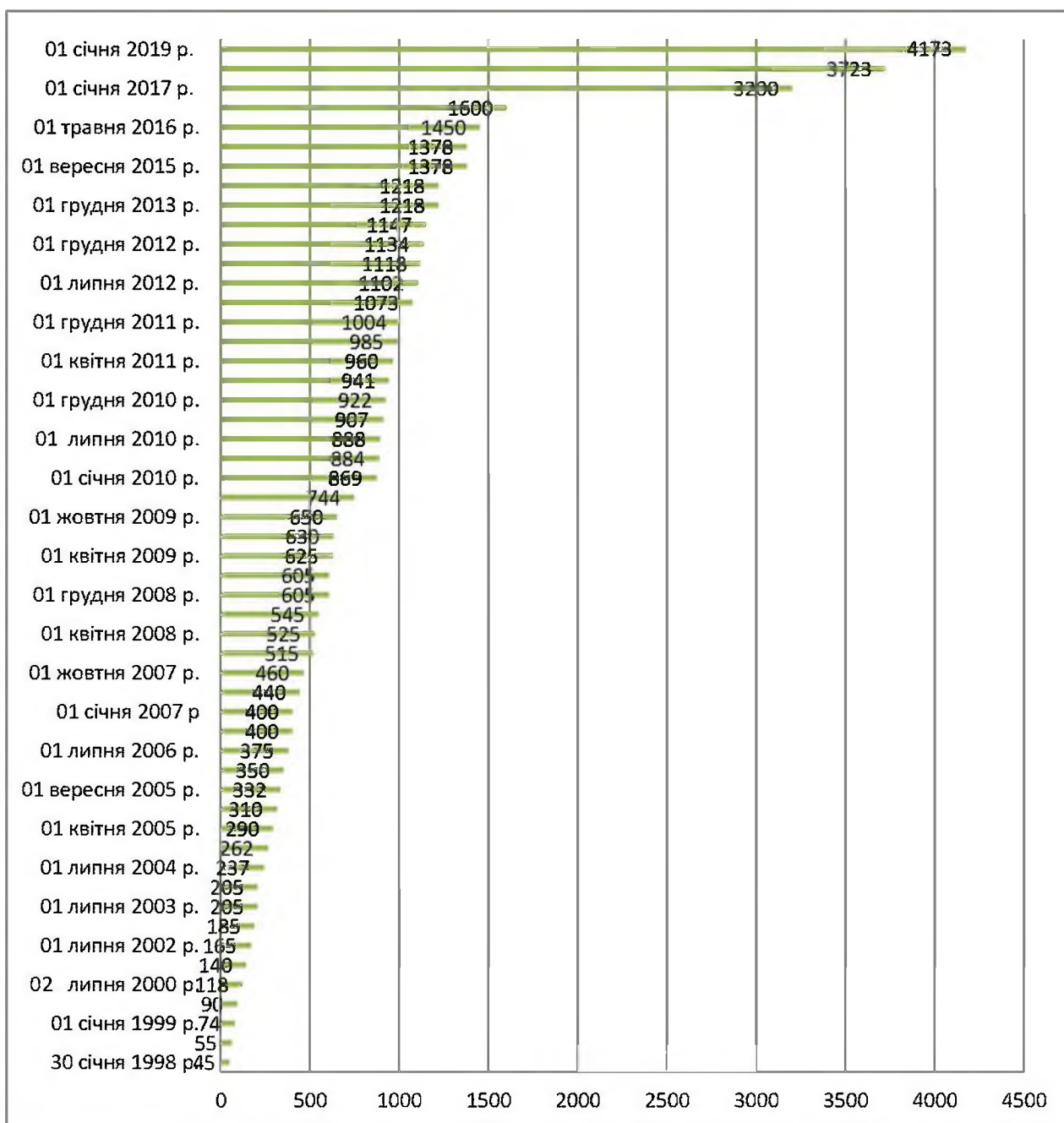


Рис. 1.6. Динаміка мінімальної заробітної плати в Україні з 1998 по 2019 рр. [51]

В Україні зміни мінімальної заробітної плати вносяться щорічно, а в багатьох випадках кілька разів на рік. Їх темпи - результат урядових рішень, зокрема підвищення мінімальної заробітної плати. Однак тенденції зміни державних соціальних гарантій, зокрема у заробітній платі, сьогодні ускладнюються значною залежністю від економічного становища держави. З 1998 року в Україні відбувається поступове збільшення мінімальної заробітної плати (з 45 грн. у 1998 році до 650 грн. у жовтні 2009 р.). Перший значний приріст мінімальної заробітної плати розпочався у 2010 до 869 грн. Наступне різке збільшення мінімальної заробітної плати відбулось у 2017 р. На законодавчому рівні її збільшили вдвічі, з 1600 грн. до 3200 грн.

З різким збільшенням розміру зазначеної соціальної гарантії та зміни змісту поняття «мінімальна заробітна плата», виникла низка дискусій щодо доцільності прийняття такого рішення та його наслідків для соціально-економічних показників оскільки купівельна спроможність українців є набагато нижчою, ніж в інших країнах. Так, за мінімальну заробітну плату в Україні можна купити 58 «борщових наборів», у Польщі – 185, а у Великій Британії – 230. Найвищий рівень заробітної плати серед Європейських країн зафіксовано в Люксембурзі, Монако, Бельгії, Ірландії та Нідерландах, що відповідає рівню економічно-соціального розвитку цих країн і свідчить про реалізацію у них концепту достойної праці в частині її оплати.

Проте велика кількість працівників отримують оплату праці значно більшу від мінімально встановленої. Для визначення соціального та економічного добробуту населення існує показник середньої заробітної плати. Середня заробітна плата – це макроекономічний показник, розрахований як середнє арифметичне заробітної плати певної групи працівників (наприклад, по підприємству, по галузі, за регіонами). Він розраховується виходячи із фонду оплати праці працівників (включаючи оплату за сумісництвом), премій, понаднормових робіт, винагород, виходячи з роботи за рік та разових заохочень.

Візуалізація середньої заробітної плати в Україні за перше півріччя 2019 року подано у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Середня місячна зарплата по регіонах України в 2019 р. (грн.) [51]

2019	січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень
Україна	9223	9429	10237	10269	10239	10783	10971	10537	10687
Вінницька	8262	8333	8642	8811	9055	9640	10278	9243	9504
Волинська	7559	7711	8089	8189	8489	9206	9183	8747	8858
Дніпропетровська	9645	9407	10327	10590	10568	10882	11286	11002	11078
Донецька	10045	10512	11365	12134	11391	12483	12010	11937	11907
Житомирська	7485	7625	8080	8029	8400	9158	9055	8608	8743
Закарпатська	8109	8312	8898	8712	9071	9760	9577	9062	9441
Запорізька	9356	9273	10496	10216	10268	10694	10924	10462	10497
Івано-Франківська	7775	8037	8323	8562	8762	9519	9499	8890	9017
Київська	9722	9812	10386	10666	10776	11130	11567	10999	11166
Кіровоградська	7279	7415	7839	8014	8276	8574	8898	8415	8846
Луганська	7607	7797	7922	8297	8667	9013	9291	8938	9187
Львівська	8231	8368	8837	8906	9234	9693	9729	9380	9645
Миколаївська	8577	8702	10213	9159	9512	10354	10328	9908	10193
Одеська	8296	8350	8771	8884	8939	9678	9473	9319	9312
Полтавська	8815	8823	9480	9698	9671	10132	10163	9817	10501
Рівненська	7682	7822	9428	8297	8517	9196	9446	8848	9059
Сумська	7488	7819	7998	8176	8408	9134	9097	8749	8855
Тернопільська	7068	7347	7676	8090	8133	8686	8824	8183	8441
Харківська	8029	8229	8711	8891	8957	9336	9453	9066	9521
Херсонська	7139	7292	7742	7695	8047	8790	8547	8329	8352
Хмельницька	7439	7604	8609	8235	8358	8993	9069	8617	8646
Черкаська	7654	7800	8522	8653	8770	9089	9658	8868	8939
Чернівецька	6958	7186	7437	7698	7819	8690	8585	8017	8338
Чернігівська	7184	7288	7794	8217	8097	8578	8653	8448	8476
м.Київ	13721	14513	16207	15876	15157	15650	16249	15694	15626

Середня заробітна плата в Україні у вересні 2019 року становила 10687 грн. Візуалізацію середньої заробітної плати за регіонами України подано на рис. 1.7.

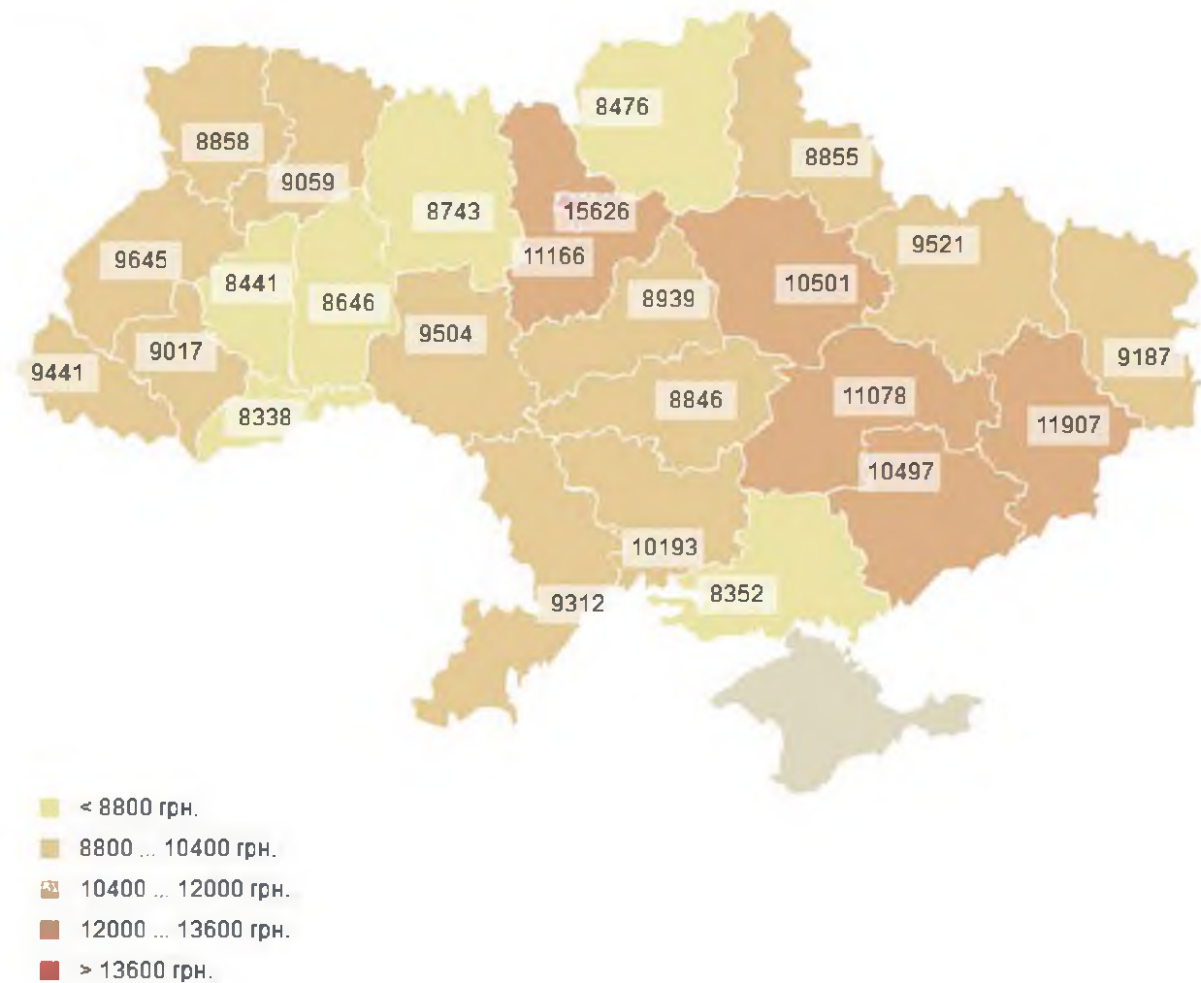


Рис. 1.7. Середня заробітна плата по регіонах України у вересні 2019 року

Як видно із рис. 1.7 найвищою середня заробітна плата спостерігається у столиці і становить 15626 грн. Досить високою є середня заробітна плата у промислово розвинених регіонах України, а саме в Дніпропетровській (11078 грн.), Донецькій (11907 грн.), Запорізькій (10497 грн.), Київській (11166 грн.), Миколаївській (10193 грн.) і Полтавській (10501 грн.) областях.

Чинниками зростання заробітної плати були підвищення мінімальної заробітної плати, поліпшення фінансового стану компаній, збільшення конкуренції за трудові ресурси через трудову міграцію до країн Європейського союзу», – зазначається в огляді Міністерства фінансів [81].

Це пов'язано з наявністю великих промислових господарюючих суб'єктів в певних регіонах, які становлять основу виробничих потужностей держави. Зростання заробітної плати можливе виключно на основі збільшення виробництва на душу населення шляхом підвищення продуктивності праці. Збільшення доходів переважної більшості працюючого населення і, відповідно, збільшення грошової маси, що не підтримується зростаючим виробництвом товарів і послуг, може спровокувати інфляційні процеси в країні.

Найнижча середня заробітна плата спостерігається в Волинській (8858 грн.), Житомирській (8743 грн.), Кіровоградській (8846 грн.), Тернопільській (8441 грн.), Херсонській (8352 грн.) та Чернівецькій (8338 грн.) областях України. Низький рівень заробітної плати на підприємствах негативно позначається на мотивації працівників, погано впливає на престиж професії, спричиняє втрату інтересу до трудової діяльності як способу матеріального забезпечення, зумовлює пошук вторинної й третинної зайнятості або ж пошук роботи на підприємствах інших видів економічної діяльності з більшим рівнем трудових доходів. Відтік людського капіталу з вітчизняних підприємств має негативне значення для забезпечення економічного зростання країни, її конкурентоспроможності і, безумовно, є негативним явищем.

Динаміка середньої заробітної плати в Тернопільській області наведена у додатку 124. З грудня 2016 року до вересня 2019 року середня заробітна плата зросла вдвічі, а саме з 4781 грн. до 8441 грн. Такий показник характеризує сталий розвиток регіону, здатність протистояти викликам економічного та соціального характеру.

Окрім цього для відображення рівня середньої заробітної плати і соціально-економічної її обґрунтованості може служити відношення мінімальної до середньої заробітної плати. Характеристика середньомісячного заробітку у Європейських країнах подано у співвідношенні до мінімальної заробітної плати (рис. 1.8).

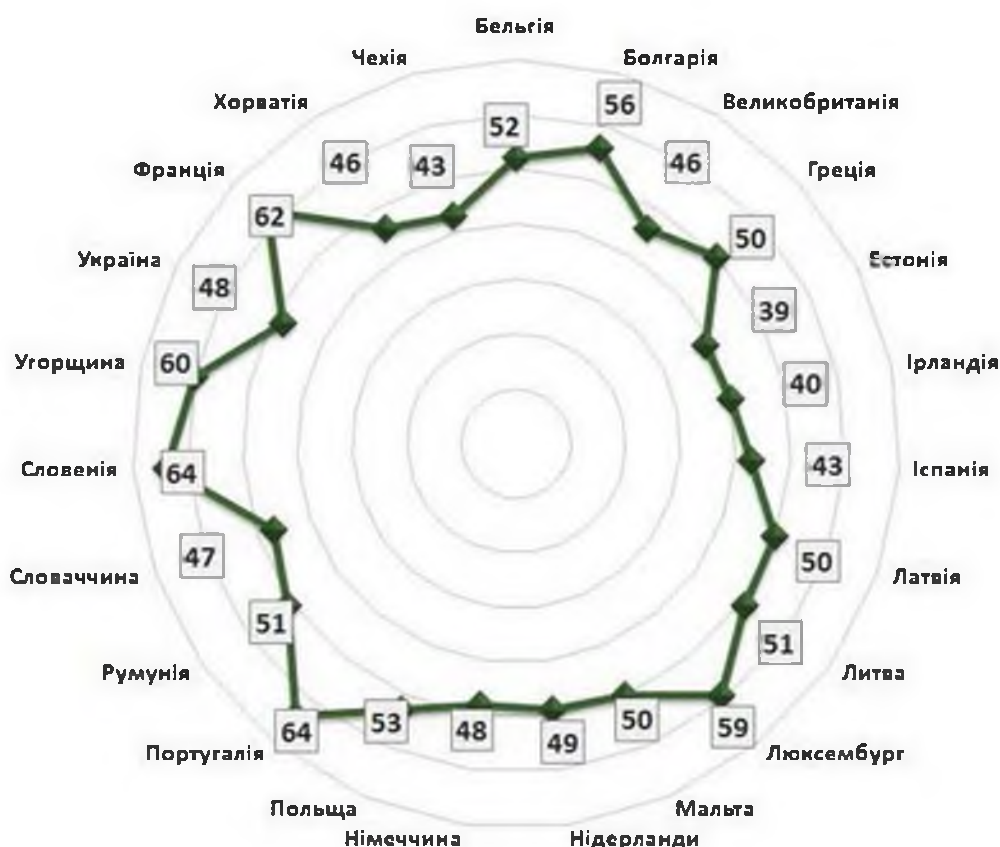


Рис. 1.8. Мінімальна заробітна плата по відношенню до середньомісячного заробітку у 2019 р. в країнах ЄС [81]

В Україні показник відношення мінімальної заробітної плати до середньомісячного заробітку становить 48 %.

Слід зазначити, що при проведенні порівнянь між країнами у світовій практиці вважають за доцільне користуватися показниками, отриманими з урахуванням паритету купівельної спроможності. Розрахунки, зроблені на основі застосування паритету купівельної спроможності, дають більш достовірну картину, що враховує масштаби цін у різних країнах і дає змогу уникати пов'язаних із цим викривлень.

Висновки до розділу 1.

Отже, заробітна плата, слугуючи оплатою послуг праці працівника, відображає соціально-економічне становище в національній економіці та рівень життя в суспільстві. Заробітна плата являє собою один з основних факторів соціально-економічного життя кожної країни, колективу, людини. Високий рівень заробітної плати може зробити позитивний вплив на економіку загалом, забезпечуючи високий попит на товари і послуги. Сутність заробітної плати виявляється у функціях, які вона виконує у фазах суспільного виробництва: виробництві, розподілі, обміні та споживанні. Тому ефективність оплати праці визначається тим, наскільки повно вона виконує свої основні функції з трьох позицій: підприємства, працівника, держави. Через організацію заробітної плати між інтересами роботодавця і працівника повинен досягатися компроміс, який сприяє розвитку відносин соціального партнерства між двома рушійними силами ринкової економіки.

Вітчизняне законодавство містить достатню кількість нормативно-правових документів, які врегульовують виникнення витрат на оплату праці. В умовах ринкової економіки нормативно-правова база щодо заробітної плати на підприємствах вирішує двоєдине завдання: гарантує оплату праці кожному працівникові відповідно до результатів його праці і вартості робочої сили на ринку праці; забезпечує роботодавцю досягнення в процесі виробництва такого результату, який дозволив би йому після реалізації продукції на ринку праці та товарів відшкодувати витрати і отримати прибуток.

Дослідження основних показників соціальних гарантій та рівня середньої заробітної плати свідчать про пропорційне співвідношення окреслених показників для вітчизняних працівників. Для визначення соціального та економічного добробуту населення існує показник середньої заробітної плати, який характеризує рівень оплати праці зважаючи на кількість працюючий у державі.

РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНО-ОБЛІКОВІ РЕСУРСИ АУДИТУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

2.1. Організація обліку персоналу, системи і форми оплати праці

З точки зору бухгалтерського обліку процес формування персоналу становить сукупність господарських операцій, пов'язаних з витратами на пошук та залученням потенційних кандидатів на вакантні посади та робочі місця в результаті наймання у штат, оренди персоналу, передачі окремих бізнес-функцій в аутсорсинг або розвитку власних працівників. Головною відмінністю перерахованих способів процесу формування персоналу є перелік функцій, які доводиться здійснювати безпосередньому роботодавцю.

Залежно від способу формування персоналу, обраного підприємством для заповнення вакантних посад, виникають відповідні трудові, цивільно-правові відносини між роботодавцем, персоналом та кадровим агентством (лізинговою компанією, аутсорсинговою компанією тощо), а також чималі витрати, пов'язані з цим процесом. Тому з метою визначення ефективності понесення таких витрат та контролю доцільним видається:

- визначення можливої структури витрат на формування персоналу;
- забезпечення належного документального оформлення залежно від обраного способу формування персоналу;
- відображення інформації про понесені витрати на формування персоналу в обліку та звітності.

Передумовою формування персоналу є низка етапів, з яких складається цей процес: на підставі розробленого на підприємстві плану потреби в персоналі, постійного моніторингу ринку робочої сили та заявки лінійного керівника в службу кадрів уточнюються вимоги до кандидата на вакантну посаду. Існує низка підходів до вимірювання та оцінки витрат на наймання персоналу залежно від інвестиційного чи експлуатаційного (витратного) підходів до відображення витрат на людські ресурси. Так, відповідно до

підходу, що базується на теорії людського капіталу (концепція обліку людських ресурсів), витрати – це те, чим необхідно пожертвувати заради володіння будь-яким ресурсом або вигодою. Цей підхід використовує поняття первинних (первісних) та відновних витрат. Первинні містять витрати «придбання» і витрати підготовки.

Використовуючи зазначений підхід на практиці для визначення витрат на придбання «нового» співробітника, розраховуються початкові витрати.

Відтак такий підхід ґрунтується на поділі витрат на формування персоналу на прямі та непрямі. До прямих витрат відносяться витрати на звільнення, залучення працівників, їх адаптацію в колективі, підвищення кваліфікації. До групи непрямих входять втрати від збитку, пов'язаного із залученням персоналу, через високу плинність, скорочення або збільшення штату при зміні виробничої ситуації.

До таких витрат відносять також збиток через простій вакантного робочого місця в очікуванні найму працівників, втрата ділових контактів та ін. Варто зазначити, що визначення непрямих витрат практично може ґрунтуватися лише на основі певних суб'єктивних припущень або ж на основі експертних висновків на базі проведення комплексних досліджень. Тому вони на вітчизняних підприємствах будуть або дуже приблизними, або ж видатки на процедуру їх визначення будуть більшими за отриманий ефект від урахування цих витрат в облікових та аналітичних розрахунках. Зважаючи на це, поряд з витратами на формування персоналу варто визначати витрати, безпосередньо пов'язані з цим процесом залежно від способу формування персоналу, а також з огляду на принцип нарахування та відповідності доходів і витрат (табл. 2.1).

Тому віднесення цієї суми на витрати, пов'язані з господарською діяльністю (чинна практика ведення бухгалтерського обліку розглядає витрати на формування персоналу організаційними витратами підприємства, які є статтею адміністративних витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»),

Таблиця. 2.1

Структура витрат, пов'язаних з формуванням персоналу підприємства

Способи формування персоналу	Витрати, пов'язані з формування персоналу
Оформлення працівника в лізинг, аутстафінг, темпінг	Витрати на лізинг персоналу (здійснюються щомісячно або в інші строки, обумовлені договором протягом його дії): 1) компенсація заробітної плати працівника, податкових виплат; 2) винагорода компанії-лізингодавцю (відсоток від заробітної плати працівника або фіксована сума), яка встановлюється за домовленістю сторін та залежить від вимог, що висувуються до працівників, їх кількості. Послуги щодо пошуку та добору персоналу, якщо є така необхідність, роботодавець оплачує окремо, або їх вартість може бути внесена у вартість лізингу.
Наймання в штат	Витрати, пов'язані з плануванням персоналу: вартість часу на прогнозування і планування чисельності та якісного складу працівників; витрати на професійну орієнтацію в навчальних закладах майбутніх фахівців і кваліфікованих робітників; вартість часу, затраченого на розробку методів профвідбору і цільового набору персоналу за категоріями і професіями. Витрати, пов'язані з набором та відбором персоналу: розміщення оголошень у засобах масової інформації; послуги кадрових агентств, служб зайнятості; вартість затраченого часу на пошук кандидатів через Інтернет; вартість часу на перегляд резюме, перевірку рекомендацій; вартість часу на проведення співбесіди, тестування; розробка документації, тестових програм для претендентів (створення посадових інструкцій, тобто кваліфікаційних вимог для підбору кандидатів і методи оцінки їх проф. компетенції); вартість часу на обробку результатів набору та прийняття управлінських рішень; інші витрати. Витрати на персонал у період адаптації: витрати на оплату праці найнятого працівника в період випробувального терміну (2-3 місяці); витрати на освоєння професії на робочому місці.
Аутсорсинг	Витрати на аутсорсинг (здійснюються щомісячно або в інші строки, обумовлені договором протягом його дії) – гонорар аутсорсинговій компанії за надання послуг.
Заповнення вакантної посади власними резервами (робочого місця)	Витрати, пов'язані з переміщенням персоналу, суміщенням посад, кадровою ротацією, навчанням: - оплата професійного навчання; - витрати на підвищення кваліфікації; - оплата навчання другій (суміжній) професії; - витрати на коучінг; - витрати на перепідготовку; - витрати, пов'язані з підвищенням тарифного розряду; - послуги викладачів; - стипендія осіб, що навчаються; - витрати, пов'язані з організацією навчання та інші

одноразово може: по-перше, спотворити поточний фінансовий результат підприємства, порушуючи принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, по-друге, призвести до втрати контролю над понесеними витратами у зв'язку з відсутністю відокремленої по них інформації.

Крім того, підприємство зацікавлене в тому, щоб витрати на формування персоналу зменшували прибуток до оподаткування. Для того, щоб мати таку можливість, роботодавцеві необхідно дотримати низку умов, обумовлених Податковим кодексом: такі витрати повинні бути пов'язані з виробничо-господарською діяльністю і визнаються лише на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку та інших документів, зазначених у Кодексі. У зв'язку з цим пропонується понесення таких витрат супроводжувати документами, визначеними в табл. 2.2.

Таблиця. 2.2

Характеристика документального оформлення процесу формування персоналу

Назва документа	Особливості форми та структури документа
Договір про надання послуг (виконання робіт)	<ul style="list-style-type: none"> – укладається з агентством або періодичним виданням, що розмістили оголошення про вакансії; – необхідно укласти в письмовій формі; – рекомендується внести в текст договору формулювання: «метою пошуку вказаного працівника є забезпечення підприємства персоналом для здійснення господарської діяльності»
Наказ про пошук персоналу	– наказ має містити перелік заходів, які необхідно здійснити для підбору персоналу «з метою забезпечення господарської діяльності трудовими ресурсами відповідно до штатного розкладу . . . »
Акт виконаних робіт (наданих послуг)	<ul style="list-style-type: none"> – факт надання послуг (виконання робіт) з підбору персоналу (пошук декількох кандидатур на певну вакансію (вакансії), які відповідають вимогам, встановленим замовником або ведення переговорів за наймом конкретного працівника) повинен бути документально підтверджений; – акт виконаних робіт (наданих послуг) повинен бути

	<p>підписаний і завірений печатками обох сторін договору;</p> <ul style="list-style-type: none"> - в акті необхідно докладно описати всі виконані послуги і дати перелік прізвищ кандидатів, резюме яких розглядалося і з якими проводилися співбесіди
Копія оголошення	<ul style="list-style-type: none"> - реєстрація таких копій (оригіналів), що підтверджують факт опублікування оголошення, може проводитися роботодавцем в окремому журналі (книзі) аналітичного обліку із зазначенням назви періодичного видання, дати публікації оголошення, номера періодичного видання і номера сторінки, на якій було опубліковано оголошення, а також номера договору, за яким була здійснена ця публікація.

На підприємстві можуть бути різні виплати працівникам, але не всі вони підпадають під поняття оплати плати. Основними нормативними документами, що визначають її складові частини, тобто які виплати не входять до неї є : Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР; Інструкція зі статистики заробітної плати (наказ Держкомстату від 13.01.2004 р. № 5). Дані нормативні документи виділяють 3 складові частини заробітної плати (ст. 2 Закону № 108), а саме основна заробітна плата визначається як винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці, тобто плата за фактично відпрацьований час або вироблену продукцію, послуги, виконання посадових обов'язків.

Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок (при відрядній формі оплати праці, тобто в залежності від виробітку). Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад встановлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і особливі умови праці. інші заохочувальні та компенсаційні виплати – це виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені норми (табл. 2.3).

Таблиця 2.3.

Види оплати праці та її складові

Складові оплати праці	Наповнення поняття
Основна зарплата	тарифна ставка, посадовий оклад; гонорар, авторська винагорода штатним працівникам; комісійні від реалізації продукції; плата за профнавчання інших працівників; оплата праці за час перебування у відрядженні; інші види нарахувань.
Додаткова зарплата	премії, відсоткові або комісійні винагороди; оплата роботи в надурочний час, святкові та неробочі дні оплата днів відпочинку; індексація заробітної плати; робота у важких і шкідливих та особливо важких і особливо шкідливих умовах праці; відпустка за поточний та наступний місяць; суміщення професій, розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт, виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника; інтенсивність праці; робота в нічний час; висока професійна майстерність; знання та використання в роботі іноземної мови; класність водіям транспортних засобів;; доплата за науковий ступінь.
Інші компенсаційні виплати та платежі	винагороди та заохочення, що мають одноразовий характер; виплати соціального характеру; матеріальна допомога, що має систематичний характер (наприклад, матеріальна допомога на оздоровлення при виході у відпустку); інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Окрім заробітної плати працівники отримують інші грошові виплати. Вони не відносяться до заробітної плати згідно п. 3 Інструкції № 5 і включають: допомоги та інші виплати, що здійснюються за рахунок коштів фондів державного соціального страхування, наприклад, лікарняні за рахунок ФСС, допомога по вагітності та пологам з ФСС; оплата перших 5 днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства; дивіденди, відсотки, виплати за паями; витрати на відрядження (добові, компенсація проїзду, готелю тощо); матеріальна допомога разового характеру, яка виплачується працівникам за їх проханням (заявою) через тимчасово скрутне

матеріальне становище, сімейні обставини, хворобу чи інші потреби; вихідна допомога при припиненні трудового договору; внески підприємств на медичне та пенсійне страхування працівників; інші види нарахувань.

Формування і відображення витрат в обліку на оплату праці згідно чинного законодавства має здійснюватись у два етапи. Першим етапом виникнення таких витрат є аванс з заробітної плати (чи офіційна назва – оплата за першу частину місяця) і є обов'язковим щодо нарахування. Відповідно до ч. 1 ст. 115 КЗпП роботодавець має ініціювати витрати зарплати працівникам регулярно в робочі дні не рідше 2-х разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує 16 календарних днів, та не пізніше 7 днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата. У разі якщо день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, виплата здійснюється напередодні. Першою половиною місяця вважається 15 календарних днів місяця (рекомендовано Листом Мінсоцполітики від 09.12.2010 р. № 912/13/155-10). Таким чином, аванс становить виплату зарплати за першу половину місяця, а саме 15 календарних днів виходячи з фактично відпрацьованого часу, що має виплачуватись у період із 16-го до 22-го числа.

Розмір авансу не може бути меншим суми оплати за фактично відпрацьований час із розрахунку тарифної ставки (посадового окладу) працівника (ч. 3 ст. 115 КЗпП, ч. 3 ст. 24 Закону № 108). Не вважаються відпрацьованим часом дні відпустки, перебування на лікарняному та час, невідпрацьований з інших причин. Тобто такий час не треба враховувати під час розрахунку витрат на аванс. Також при розрахунку суми авансу не враховують премії, доплати, надбавки, компенсаційні та заохочувальні виплати. Однак, додаткові виплати можуть бути прописані в колективному договорі, але це є уже понад мінімальні державні гарантії. Методика нарахування заробітної плати підприємством, зокрема авансу, може бути двома шляхами: пропорційно відпрацьованим дням за першу половину місяця на базі посадового окладу (тарифної ставки) (з 1-го до 15-го числа

місяця). Менше цієї суми аванс бути не може; у відсотках до посадового окладу (тарифної ставки) (наприклад, у розмірі 50-60 %). Спосіб визначення авансу підприємство визначає колективному договорі.

В результаті нарахування заробітної плати за всіма найманими працівниками роботодавці мають сплачувати єдиний соціальний внесок. (ЄСВ) – це обов'язковий платіж до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування. Витрати на ЄСВ нараховується та сплачується за рахунок підприємства, а не працюючого. Тому становлять додаткову статтю витрат підприємства внаслідок оплати праці. Його нарахування та сплата не зменшує зарплату працюючого. У сьогоднішні діють наступні ставки єдиного соціального внеску (за основним платниками внеску). Ставка Підприємства, установи та організації, інші юридичні особи, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами сплачують 22%, які обчислюються з нарахованої заробітної плати.

Залежно від цільового призначення витрати на оплату праці підприємства набувають різного характеру та мають свою специфіку трактування та облікового відображення. Тому доцільно дослідити витрати на оплату праці на основі розподілу класифікаційних ознак. Залежно від способу розрахунку заробітної плати (на основі фактично відпрацьованих годин або залежно від фактично виконаного обсягу роботи) виділяють форми та системи заробітної плати відображені на рис. 2.1. На підприємствах України діють дві форми оплати праці працівників – погодинна та відрядна, які містять перелік систем для різних організаційно-технічних умов праці.

Погодинна заробітна плата виплачується працівникам залежно від їх кваліфікації та фактично відпрацьованого часу. Такий метод використовується для оплати тих працівників, чия робота не може бути чітко нормована, або робота полягає не в підвищенні продуктивності, а в покращенні якості продукції, виробництво якої залежить не від їх

індивідуальних трудових зусиль, а визначається технологічним процесом. Функції працівника зводяться лише до налагодження, моніторингу та контролю обладнання. При погодинній формі величина заробітної плати обчислюється як добуток погодинної ставки і кількості праці.



Рис. 2.1. Форми і системи заробітної плати

Погодинна оплата праці передбачає просту погодинну систему, яка визначає оплату за фактично відпрацьований час та погодинна преміальна, яка також враховує інші моменти: дотримання норми, зростання продуктивності праці, якість роботи та продукції, економія ресурсів.

Відрядна форма заробітної плати застосовується на роботах, де праця піддається точному і повному обліку, де широко використовуються норми виробітку. Величина заробітної плати при ній обчислюється як добуток розцінки одиниці виробу і кількості виробів. Виділяють такі системи відрядної заробітної плати: пряма відрядна заробітна плата; відрядно-прогресивна заробітна плата; відрядно-регресивна заробітна плата; відрядно-преміальна заробітна плата; акордна заробітна плата; колективна відрядна заробітна плата. Система оплати праці – це сукупність правил, які

визначають співвідношення між мірою праці й мірою винагороди працівників.

Відрядна форма оплати праці має такі системи: пряма відрядна, відрядно-преміальна, прогресивна, непрямая відрядна, акордна, бригадна. Пряма відрядна система – це система, яка використовується при оплаті праці тільки за виконану роботу. Відрядно-преміальна система – це різновидність відрядної форми оплати праці для якої окрім заробітної плати за виконану роботу виплачується премія. Відрядно-прогресивна система оплати праці – це варіативність відрядної форми оплати праці, яка передбачає оплату роботи, виконану в межах встановлених норм. Вона оплачується за звичайними відрядними розцінками, а частина роботи, виконаної понад норму – за прогресивно-зростаючими розцінками і в залежності від відсотку перевиконання норм.

Акордна система оплати праці – це різновидність відрядної системи, при якій норма і розцінка для виконавця або групи виконавців встановлюється не за кожною окремою операцією, а на весь комплекс робіт.

Відтак, можна визначити той факт, що останні десятиліття характеризуються зростанням використання погодинної заробітної плати та відповідним скороченням підрозділу через збільшення механізації та автоматизації виробництва. У Великобританії, США, Німеччині та Франції 60-70% промислових робітників отримують погодинну заробітну плату. З розвитком ринкової економіки набуває більшого поширення контрактна система заробітної плати, яку можна використовувати в поєднанні з існуючою системою оплати праці компанії.

Контракт - це особлива форма трудового договору між найманим працівником та власником бізнесу, організації чи уповноваженого ним органу. За контрактом працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цим договором та внутрішніми правилами. А власник підприємства або уповноважений ним орган зобов'язаний виплачувати працівникові заробітну плату та забезпечувати умови праці, необхідні для

виконання робіт, передбачених законодавством про працю, колективним договором та угодою сторін. Контракт оформляється в письмовій формі. Оплата за контрактом встановлюється з урахуванням складності та відповідальності роботи, кваліфікованого рівня та ділових якостей працівника. За згодою сторін договір може бути розірваний у будь-який час з ініціативи як працівника, так і підприємства. Терміновість контракту дозволяє зробити трудові відносини більш мобільними, забезпечити високу мотивацію праці, її продуктивність та якість, позбутися від неперспективних, нечесних працівників, змінити структуру персоналу, що в умовах ринку стає неминучим.

У світовій практиці оплата праці визначається також на основі спеціальних коефіцієнтів, що характеризують працівника за персональними властивостями та здібностями. Таким чином оплата праці по трудовому рейтингу передбачає облік таких компонентів: освітнього рівня; досвіду роботи; вміння працівника втілювати в конкретні справи свої знання і досвід. Освітній рівень характеризується спеціальним коефіцієнтом і зростає пропорційно зростанню знань працівника, його частці участі в раціоналізації і винахідливості. Досвід роботи також характеризується спеціальним коефіцієнтом, числові значення якого підібрані так, щоб зменшити плінність кадрів в перші роки роботи і забезпечити щорічний стабільний приріст зарплати на певний період.

За перші 6 років цей приріст складе 0,3, а в подальші роки – 0,05. Останній чинник, реалізований через коефіцієнт вміння працівника втілювати в конкретні справи свої знання і досвід. Він свідчить про місце працівника в структурі підприємства і відповідає розряду працівника. Визначається він, не по довідниках, а колективом, який «краще знає, хто є хто». Добуток трьох коефіцієнтів і визначає трудовий рейтинг працівника.

Для узгодження заробітної плати з результатами праці ціна рейтингу визначається шляхом розподілу фонду оплати праці на суму рейтингів усіх працівників і на основі «ціни одиниці коефіцієнта» формується базова

заробітна плата. Якщо порівняти із тарифною сіткою, то це буде мінімальна заробітна плата, встановлена на підприємстві.

$$ЗПр = Бзп \times Рр \times Кп \times Кяк \times Кстр \quad (2.1)$$

де Бзп – базова заробітна плата,

Рр – рейтинг працівника,

Кп – коефіцієнт виконання планового завдання,

Кяк – коефіцієнт якості праці на підставі стандартів підприємства,

Кстр – страховий коефіцієнт.

Ця система оплати праці створена на основі практики японських підприємств і несе відбиток особливостей оплати праці в Японії. Вибір платіжної системи цілком є прерогативою роботодавця, але це повинно обговорюватися із працівником у встановленому законодавством порядку. Адміністрація підприємства, виходячи із завдань виробництва, його якості та строків поставки, можливості впливу робітників на реалізацію існуючих виробничих резервів з урахуванням їх статевих, вікових, професійних та інших особливостей, розробляє конкретну оплату систем та пропонує їх для включення до колективного договору. Профспілка чи інший уповноважений трудовий колектив не можуть погодитися із запропонованими системами, лише якщо вони вимагають надмірної трудомісткості та загрожують здоров'ю працівника.

Варто відмітити, що розрізняють номінальну і реальну заробітну плату. Номінальна заробітна плата являє собою суму грошей, яку отримує робітник за виконану роботу. На її величину впливають різні фактори: рівень кваліфікації, різні умови й ефективність праці та кількість і якість праці. Підвищення середньомісячної зарплати на перший погляд свідчить про певне поліпшення добробуту населення. Але точнішим показником тут є реальна заробітна плата. Реальна заробітна плата – це сума матеріальних і духовних благ та послуг, які можна придбати за номінальну зарплату.

2.2. Облікове відображення виникнення витрат на оплату праці

Організація обліку праці та її оплати складається з: організації документування відпрацьованого робочого часу; організації аналітичного та синтетичного обліку заробітної плати як у розрізі працівників, так і у цілому по підприємству; організації виплати заробітної плати; узагальнення інформації у формах фінансової та статистичної звітності; організації апарату бухгалтерії з обліку праці та її оплати [38]. Одним із головних складників організації обліку праці та її оплати на підприємстві є документальне оформлення розрахунків з оплати праці. Для документального оформлення нарахувань оплати праці використовуються типові первинні документи.

Заробітна плата включається до складу поточних виплат працівникам. При цьому п. 6 П(С)БО 26 уточнює, що нараховану суму виплати працівникам за роботу, виконану ними протягом звітного періоду, визнають поточним зобов'язанням.

Інформацію про виникнення витрат внаслідок розрахунки з персоналом підприємства з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, преміями, допомогою тощо), а також про розрахунки за не одержаними працівниками в установлені строки сумами оплати праці (розрахунки з депонентами) згідно Інструкція № 291 узагальнюють на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Кредит цього рахунка відображають нарахування працівникам підприємства належних їм сум, а дебет – погашення заборгованості роботодавця за такими виплатами, утримання податку на доходи фізичних осіб та військовий збір, платежі за виконавчими документами, а також інші утримання.

Облік витрат на оплату праці на рахунку 66 ведуть у розрізі таких субрахунків:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами».

За кредитом субрахунку 661 відображають нарахування працівникам підприємства основної заробітної плати, додаткової заробітної плати, премій і інших виплат, що входять до фонду оплати праці.

Дебет субрахунку 661 відображає виплату заробітної плати, премій, інших виплат, що входять до фонду оплати праці; вартість одержаних працівниками матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати; депоновані суми заробітної плати; суми утриманих податку на доходи фізичних осіб і військовий збір; суми утриманих платежів за виконавчими документами; інші утримання з виплат працівникам.

Субрахунок 662 застосовують тільки для того, щоб відображати розрахунки за не отриманою працівниками з каси в установлений строк сумою оплати праці. Така господарська операція відображається записом Дт 661 або 663 – Кт 662

На субрахунку 663 ведеться облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, а саме допомога з тимчасової непрацездатності, допомога по частковому безробіттю тощо. Аналітичний облік розрахунків ведуть щодо кожного працівника, видів виплат та утримань.

Витрати на оплату праці — це один з основних елементів витрат операційної діяльності підприємства. До його складу входять згідно п. 23 П(С)БО 16:

- заробітна плата за окладами і тарифами;
- премії та заохочення;
- матеріальна допомога;
- компенсаційні виплати;
- оплата відпусток;
- оплата іншого невідпрацьованого часу;
- інші витрати на оплату праці.

Для відображення цього елемента витрат виділено рахунок 81 «Витрати на оплату праці». Проте не всі підприємства зобов'язані його

застосовувати. Інструкція № 291 дозволяє підприємствам обліковувати витрати одним із трьох способів. Перший спосіб з використанням рахунків тільки 8 класу «Витрати за елементами». У цьому випадку витрати на оплату праці працівників підприємство групує на рахунку 81. Сформовані суми витрат (Дт 81 – Кт 661) списуються так:

- ✓ щодо витрат на оплату праці виробничого та загальновиробничого персоналу обліковим проведенням: Дт 23 «Виробництво» – Кт 81;
- ✓ щодо витрат на оплату праці адміністративного, збутового та іншого персоналу підприємства обліковим проведенням: Дт 791 «Результат операційної діяльності» – Кт 81.

Проте цей спосіб мають право застосовувати виключно суб'єкти малого підприємництва та інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності.

Виходячи з вимог П(С)БО 25 у Звіті про фінансові результати за формами № 2-м і № 2-мс витрати групуються не за елементами витрат, а за витратами діяльності. Це означає, що без ведення рахунків класу 9 малим підприємствам не обійтися. Тому що правильно заповнити форми № 2-м і № 2-мс буде доволі складно.

Другий спосіб полягає у використанні рахунків тільки класу 9 «Витрати діяльності». За цим методом суми витрат на оплату праці не проходять «транзитом» через рахунок 81, а відображають залежно від функціональних обов'язків працівників безпосередньо обліковим проведенням: Дт 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» – Кт 661.

За третім способом використовують одночасно рахунки класів 8 і 9. У цьому випадку сформовані витрати (Дт 81 – Кт 661) списують також у залежності від функціональних обов'язків працівників за допомогою запису: Дт 23, 24, 91, 92, 93, 94 – Кт 81.

Особливістю обліку витрат на оплату праці є те, що у складі елемента «Витрати на оплату праці» (Дт 81) не відображається нарахована заробітна плата, що включається до первісної вартості необоротних активів (наприклад, при їх спорудженні чи поліпшенні). Таку зарплату нараховують обліковим проведенням: Дт 15 – Кт 661 без використання рахунка 81. Адже при подальшій амортизації суму зносу (частину вартості таких активів) підприємство відображає у складі елемента «Амортизація». Подвійне відображення таких витрат (перше – у складі елемента «Витрати на оплату праці», друге — у складі елемента «Амортизація»), призведе до перекручення даних Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за формою № 2.

Загальні питання організації оплати праці підприємство встановлює самостійно, але при цьому воно повинно враховувати норми й гарантії, передбачені чинним законодавством, генеральними й галузевими угодами. Основним документом, в якому прописуються основні принципи нарахування та виплати заробітної плати, порядок видачі преміальних заохочень і заохочувальних виплат, є Положення про оплату праці, в якому міститься інформація про принципи організації виплати заробітної плати; форми оплати праці по відношенню до різних категорій працівників; структуру штатного розкладу; систему виплати основної заробітної плати з урахуванням тарифних ставок та порядку розрахунку; систему виплати надбавок, премій та компенсацій; шкалу преміювання.

У Положенні про оплату праці детально розкриваються принципи організації заробітної плати та мають місце об'єктивні науково обґрунтовані положення, які сприяють достатній реалізації безпосередньо функцій заробітної плати. Терміни виплати заробітної плати встановлюються у колективному договорі, що укладається на підприємстві між трудовим колективом і адміністрацією.

Узагальнення інформації про стан розрахунків за заробітною платою та єдиним соціальним внеском відбувається у певних формах фінансової та

статистичної звітності. У Звіті про фінансовий стан (Ф № 1) для відображення інформації про стан розрахунків підприємства за заробітною платою та єдиним соціальним внеском призначені: рядок 1155 «Інша поточна дебіторська заборгованість», рядок 1625 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування» та рядок 1630 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці».

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) (форма № 2) вищезазначена інформація міститься в розділі III «Елементи операційних витрат» (рядок 2505 «Витрати на оплату праці», рядок 2510 «Відрахування на соціальні заходи», рядок 2520 «Інші операційні витрати» (в частині витрат на оплату праці та нарахувань на соціальні заходи, які включають до інших операційних витрат).

У Звіті про рух грошових коштів (за прямим методом) (форма № 3) витрачання коштів на оплату праці працівникам відображають за рядком 3105, сплату єдиного соціального внеску вказують із рядка 3110 «Відрахування на соціальні заходи».

Статистична звітність із праці: «Звіт із праці» Форма № 1-ПВ (місячна та квартальна) і «Звіт про умови праці, пільги та компенсації за роботу зі шкідливими умовами праці» Форма № 1-ПВ (подається один раз на два роки). Важливим складником організації обліку праці та її оплати на підприємстві є організація роботи апарату бухгалтерії з обліку праці та її оплати. Для цього, відповідно до науково обґрунтованих норм облікової роботи, визначається оптимальна чисельність апарату бухгалтерії, що займається обліком праці та її оплатою.

Об'єктами нормування праці апарату бухгалтерського є його функції, комплекси облікових робіт або окремі їх види. Порядок нормування роботи бухгалтерів та розрахунку нормативної чисельності апарату бухгалтерів регламентується Міжгалузевими нормативами чисельності працівників бухгалтерського обліку. Норматив чисельності працівників апарату бухгалтерії застосовують для розрахунку його загальної нормативної

чисельності у цілому по підприємству, а норми часу на використання кожного виду облікових робіт у розрізі об'єктів обліку – для розрахунку нормативного часу (нормативної трудомісткості облікових робіт) і нормативної чисельності бухгалтерів, необхідних для обліку кожного об'єкта господарювання (основних засобів і нематеріальних активів, запасів, розрахунків з оплати праці тощо) [47].

За допомогою цих нормативів можна визначити оптимальну чисельність та структуру апарату бухгалтерії, тому можуть бути підставою для прийняття оптимальних кадрових рішень щодо чисельності та структури апарату бухгалтерії. Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Питання організації розрахунків з оплати праці на підприємстві є основою соціально-трудова відносин найманих працівників, роботодавців і держави, що впливають на ефективність управління трудовими ресурсами в цілому. Облік праці й заробітної плати вимагає точних та оперативних даних, тому кожен суб'єкт господарської діяльності незалежно від форми власності має забезпечити правильну організацію обліку особового складу працівників, прийнятих на постійну або тимчасову роботу, правильну організацію обліку праці, нарахувань і утримань із заробітної плати та порядку її виплати.

Правильна організація оплати праці та розрахунків з працівниками є одним із чинників ефективної роботи підприємства, оскільки розмір нарахованої заробітної плати, своєчасність і повнота розрахунків із працівниками впливають на якість праці працівників та суму витрат підприємства.

На думку Варламова і Єрмоленко, організація обліку праці на підприємстві повинна включати організаційно-технологічний та методичний поділ облікової політики з метою повного врахування та реалізації функціонального призначення заробітної плати. До складу організаційно-технологічного розділу необхідно обов'язково включити:

– систему обліку праці та її оплати;

- форму бухгалтерського обліку;
- інформаційні технології для автоматизації процесу обліку;
- особливості організації документообігу;
- формування плану розрахунків із заробітної плати.

Обов'язковими компонентами методичного розділу повинні бути:

- інструментарій оцінки зобов'язань підприємства щодо системи нарахування заробітної плати;
- методи розрахунку доходів та витрат обліку праці та її оплати;
- методи оцінки частки витрат на оплату праці в собівартості продукції.

Така структура облікової політики може містити й інші елементи організаційно-технологічного та методичного розділів, що залежить від особливостей діяльності підприємства та сфери функціонування. Важливим правилом щодо формування інформаційної бази та елементів облікової політики є максимальна простота, доступність та прозорість розрахунків, а також урахування найважливіших аспектів розвитку трудових ресурсів на підприємстві. Додаткова інформація може лише ускладнити облік праці і призвести до його дезорганізації.

На основі зазначеного можна констатувати, що функціональним призначенням організації обліку праці та розрахунків із заробітної плати на підприємстві є забезпечення своєчасності розрахунків з працівниками та бюджетом, контроль за плинністю кадрів, регулювання трудової дисципліни, а також формування інформаційної бази для здійснення оперативного контролю та складання звітності. Аналізуючи праці вчених, присвячені питанням удосконалення обліку праці на підприємстві [40; 60], виокремлюють кілька елементів, які потребують зміни відповідно до сучасних економічних вимог бухгалтерського обліку які на національному, і міжнародному рівні (рис. 2.2).

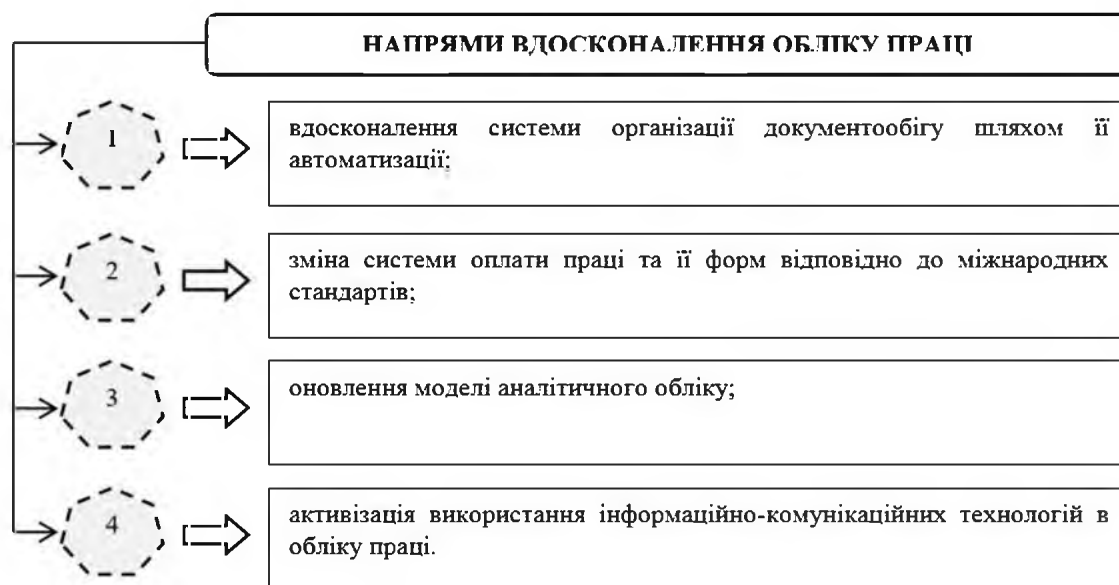


Рис.2.2. Напрями вдосконалення обліку праці

На основі узагальнення наукових статей вітчизняних науковців на рис. 2.2 наведено чотири головні напрями щодо вдосконалення обліку праці та розрахунків із заробітної плати на підприємстві, що може служити джерелом покращення роботи. Такі підходи можуть бути рекомендовані аудитором з метою вдосконалення роботи досліджуваного підприємства. Як перший найважливіший напрям вчені виокремили необхідність покращення організації системи документообігу. Для цього необхідно спочатку виявити «слабкі» місця облікової політики, що дає змогу розробити підвищити ефективність організації руху документів на підприємстві за рахунок автоматизації. Результатом такого кроку є зменшення кількості документів та підвищення ефективності розподілу обов'язків між працівниками, а також раціональне використання часового ресурсу.

Другим напрямом удосконалення є покращення системи оплати праці та пошук її нових форм на основі використання міжнародного досвіду. Практичне використання нових форм оплати праці дозволяє спростити процес її нарахування та забезпечити його прозорість. Значної уваги потребує розробка ефективної системи матеріальної мотивації кожного працівника на основі міжнародного досвіду. Міжнародні системи матеріальної мотивації спрямовані на досягнення максимального рівня

заохочення до праці, тому є більш ефективними, ніж національні, котрі майже не враховують в оплаті праці якість та продуктивність. Щодо вдосконалення безпосередньо системи оплати праці, то слід підкреслити доцільність використання контрактної та безтарифної систем.

Враховуючи важливість аналітичного обліку на підприємстві, потребує вдосконалення організація аналітичного обліку оплати праці на основі більш глибокої деталізації та конкретизації рахунків. У сучасних умовах підвищення рівня ефективності організації обліку оплати праці неможливо уявити без використання інформаційно-комунікаційних технологій, що дозволяє раціонально використовувати час та забезпечити оперативність отримання та точність облікової інформації. Важливою перевагою є також зменшення кількості помилок щодо нарахування заробітної плати та обов'язкових платежів до бюджету, які можуть виникати за умови «ручного» розрахунку. Зазначені напрями вдосконалення обліку праці призначені для підвищення ефективності управління трудовими ресурсами на підприємстві.

Основними завданнями дослідження обліку витрат на оплату праці є забезпечення максимальної зручності, простоти та прозорості системи управління кадрами. Тому організація обліку оплати праці та розрахунків із заробітної плати на підприємстві є відповідальним завданням, яке потребує значних витрат часу та витримки. Адже продуктивність праці залежить від рівня заохочення. Тому рівень оплати праці повинен не лише забезпечувати мінімальні потреби, а й додатково бути стимулом до подальшого розвитку та вдосконалення своїх здібностей. Отже, розмір заробітної плати повинен визначатися на основі аналізу внеску кожного працівника в результати діяльності підприємства, його особистих якостей та ставлення до праці. Для цього може бути використаний метод експертних оцінок для визначення бальної оцінки кожного працівника за визначеними критеріями. Експертом повинен бути не лише керівник підприємства (певного підрозділу), безпосередньо працівник, але і аудитор який визначить доцільність понесених витрат та їх ефективність для підприємства. Це дозволить

отримати об'єктивну оцінку праці кожного члена колективу та його внесок у загальні результати діяльності, та врахувати витрати на оплату праці. При цьому варто брати до уваги не лише позитивні характеристики, але ті ознаки, котрі негативно впливають на діяльність, що дозволяє побудувати ефективний та гармонійний механізм нарахування заробітної плати.

2.3. Управління витратами на оплату праці

Процес виробництва продукції складається з понесення прямих і непрямих (накладних) витрат, які прямо або розподілено включаються до собівартості продукції. Складові вищезазначених витрат є затратами на виробництво продукції та призводять до формування оборотних активів: готової продукції (робіт, послуг) за залишків незавершеного виробництва. Тому витрати на оплату праці понесені у процесі виробництва продукції є затратами і в бухгалтерській термінології повинні вважатися як затрати на оплату праці.

У процесі понесення витрат на оплату праці у складі витрат звітного періоду з наступним їх списанням на фінансовий результат, що не спричиняє створення будь-якого активу слід вживати термін не затрати, а витрати на оплату праці. Взаємодія витрат та затрат в процесі здійснення виробничо-господарської діяльності відбувається через об'єкт бухгалтерського обліку - готову продукцію, собівартість якої формують затрати у процесі виробництва.

Після завершення даної стадії кругообороту капіталу визнання собівартості витратами звітного періоду відбувається у процесі реалізації готової продукції. Представлено трактування забезпечує розроблення єдиної теоретико-методичної основи для облікового відображення, удосконалення та розвитку системи внутрішнього контролю затрат на оплату праці.

У процесі історичного розвитку економічної думки визначними доробками її представників стали теорії заробітної плати, які надають змогу відстежити еволюції вартості робочої сили, розмежувати продуктивні затрати та непродуктивні витрати праці та оцінити їх вплив на зростання національного багатства країни. Детальний аналіз генезису теорій заробітної плати засвідчив, що в залежності від звітності суспільно-економічної формації та розвитку напрямів в економічній думці змінювалась роль заробітної плати. На сучасному етапі формування економічних відносин заробітна плата виступає не лише як винагорода працівникам за виконану ним роботу, але й є показником ефективності використання трудових ресурсів, залучених у господарську діяльність підприємства.[48]

Систематизація спільних і відмінних ознак між зазначеними термінами дала змогу обґрунтовувати відмінності у їх ототожненні.

Під терміном «затрати» слід розуміти вартісну оцінку задіяних економічних ресурсів, що визнаються під час їх використання у виробничому процесі суб'єкта господарювання та формують собівартість продукції (робіт, послуг). Під витратами слід розуміти зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Практичного розподілу у на підприємствах затрат та витрат здебільшого не існує, адже в ході господарської діяльності важко визначити які саме витрачені ресурси в загальному ефекті стануть продуктивними або непродуктивними. Також ефект від понесення витрат настає інколи із значним проміжком у часі і в різних звітних періодах.

Тобто термін затрати на оплату праці доцільно використовувати при нарахуванні винагороди за працю виробничому та загальновиробничому персоналу (рис. 2.3).

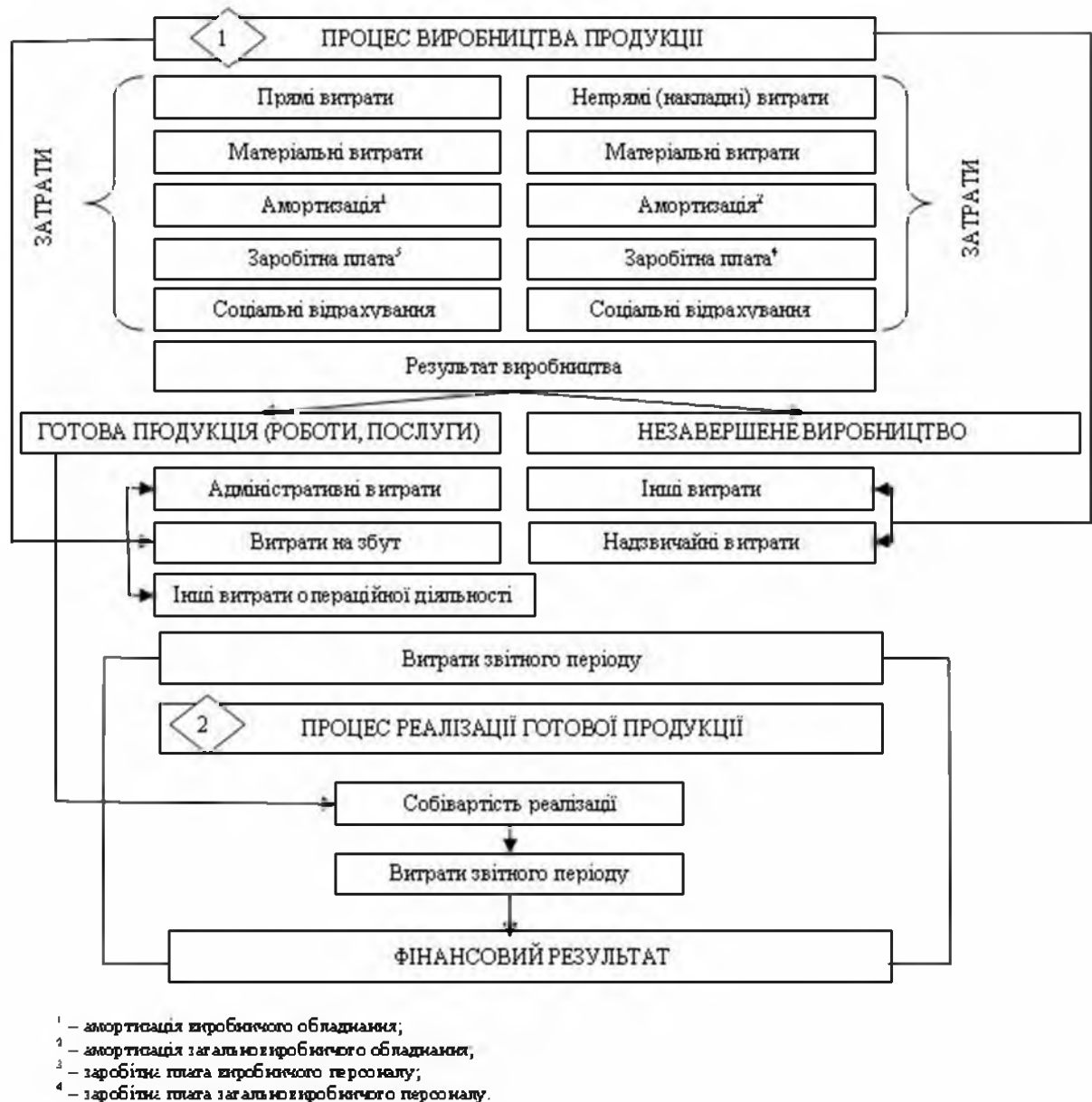


Рис. 2.3. Місце витрат на оплату праці у загальній системі функціонування підприємства

Для функціонування кожне підприємство проводить велику кількість затрат, які безпосередньо або опосередковано стосуються операційної діяльності та отримання фінансового результату. Таким чином витрати на оплату праці присутні на всіх рівнях операційної діяльності.

На підставі аналізу відмінних ознак термінів «затрати» та «витрати» запропоновано розмежовувати продуктивні затрати та непродуктивні витрати на оплату праці з застосуванням виділених критеріїв (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Критерії розмежування продуктивних затрат і непродуктивних витрат
на оплату праці

Продуктивні затрати на оплату праці	Непродуктивні витрати на оплату праці
Пов'язані з понесенням трудових затрат працівників	Не пов'язані з понесенням додаткових трудових затрат працівників під час виробництва продукції
Формують собівартість продукції (робіт, послуг)	Списуються на витрати звітного періоду підприємства
Передбачають у процесі виробництва отримання певного економічного результату	Пов'язані з неправильною організацією виробничого процесу на підприємстві
Пов'язані лише з виробничою діяльністю	Не виникають у ході виробничого процесу
Мають плановий характер	Необов'язкові та непланові
Є виправданими та доцільними у процесі виробництва продукції (робіт, послуг)	Зумовлені нераціональним використанням та розподілом робочого часу

Наведені критерії розмежування продуктивних затрат та непродуктивних витрат на оплату праці надають змогу усунути ентропію в обліковому процесі за визначеними об'єктами обліку та забезпечують надання повної та достовірної інформації зацікавленим користувачам.

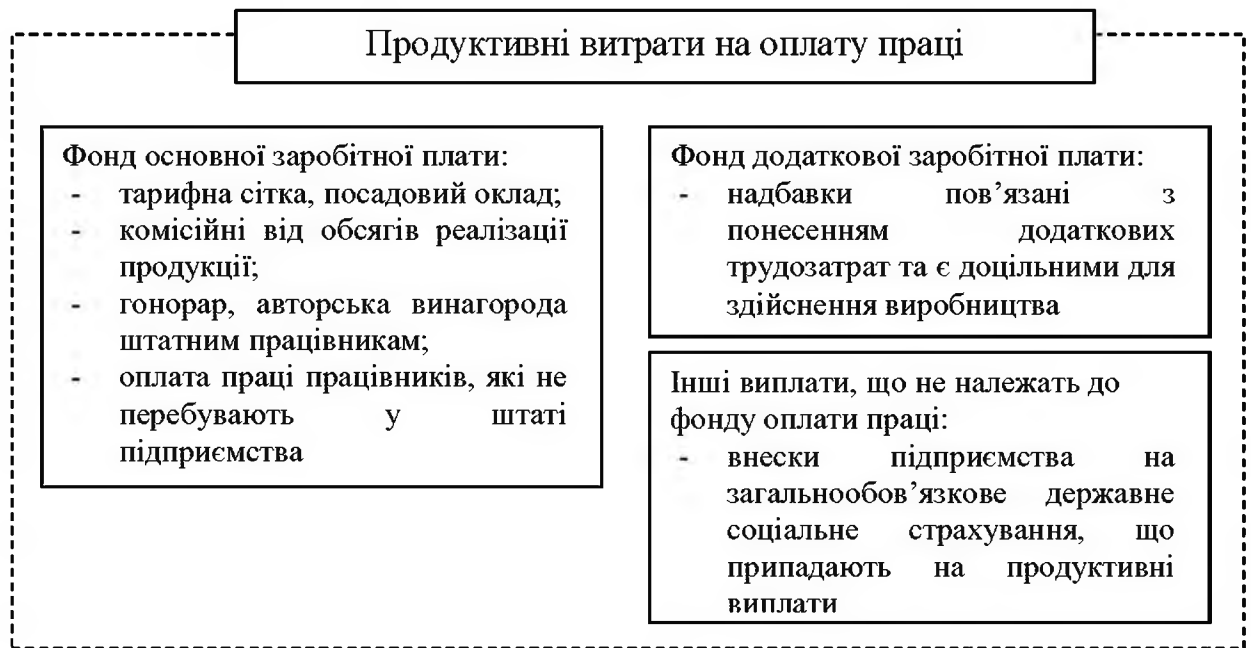
Основним завданням суб'єкта господарювання є максимізація величини прибутку, отриманого в результаті здійснення процесу виробництва.

У свою чергу, одним із найважливіших факторів впливу на величину фінансових результатів є собівартість продукції (робіт, послуг), яка формується з понесених затрат виробництва. Зі зменшенням розміру собівартості продукції збільшується прибуток та рентабельність діяльності суб'єкта господарювання. Важливу роль у складі затрат виробництва відіграють затрати на оплату праці, які становлять значну питому вагу у складі затрат, що формують собівартість продукції (робіт, послуг) (зокрема на ПП «Шляховик» у 2018 р. питома вага

витрат на оплату праці в загальній сумі собівартості продукції становила в середньому 14,2 %).

Неправильне відображення продуктивних затрат на оплату праці приводить до надання недостовірної інформації керівництву підприємства про кількість та якість понесених трудових затрат працівниками на виробництво продукції.

Під продуктивними затратами на оплату праці слід розуміти витрати праці, які передбачені технологією та організацією виробництва безпосередньо понесені працівником для створення блага (продукції, робіт, послуг) у матеріальній чи нематеріальній формі. Непродуктивні витрати на оплату праці - це витрати, понесені на забезпечення та виплату компенсаційних та заохочувальних витрат без понесення працівниками додаткових затрат праці (рис. 2.4 та 2.5).



2.4. Розмежування витрат на оплату праці на продуктивні затрати

Ресурсозбереження та раціональне використання трудових ресурсів сприяє прискореному розвитку діяльності суб'єкта господарювання, підвищенню конкурентоспроможності продукції, збалансованості діяльності

та приводить до економії засобів виробництва, що формують собівартість продукції (робіт, послуг).

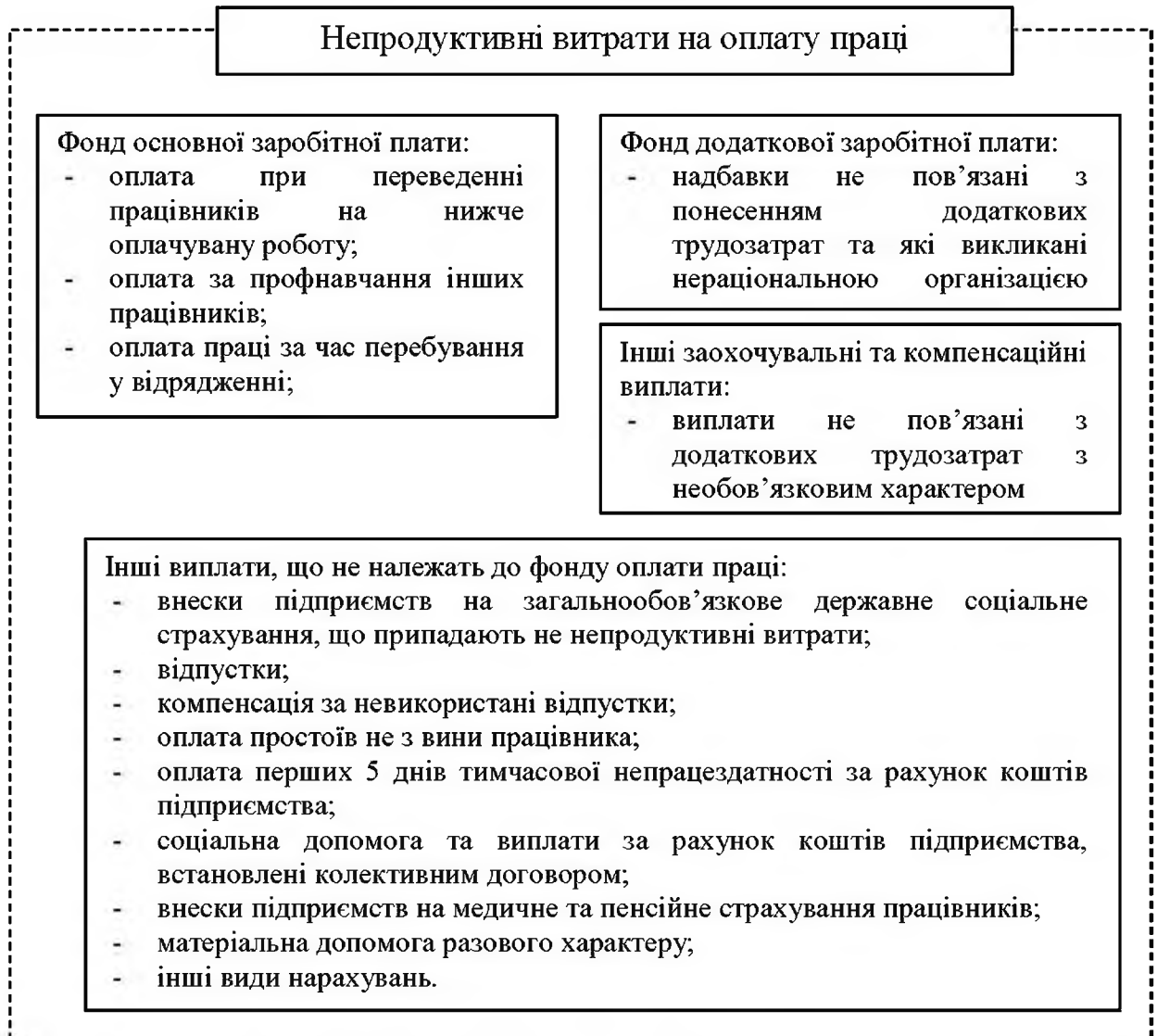


Рис. 2.5. Розмежування витрат на оплату праці на непродуктивні витрати

При реалізації політики зниження ресурсомісткості на підприємстві необхідно налагодити систему обліку і аналізу споживання усіх видів ресурсів, яка б сприяла підвищенню оперативності прийняття рішень відносно їх раціонального використання.

Поділ витрат на оплату праці на продуктивні затрати та непродуктивні витрати, врахування основних положень функціонування системи ресурсозбереження, обґрунтування необхідності включення до собівартості продукції продуктивних затрат на оплату праці дозволили узагальнити підхід до облікового їх відображення (рис. 2.6).

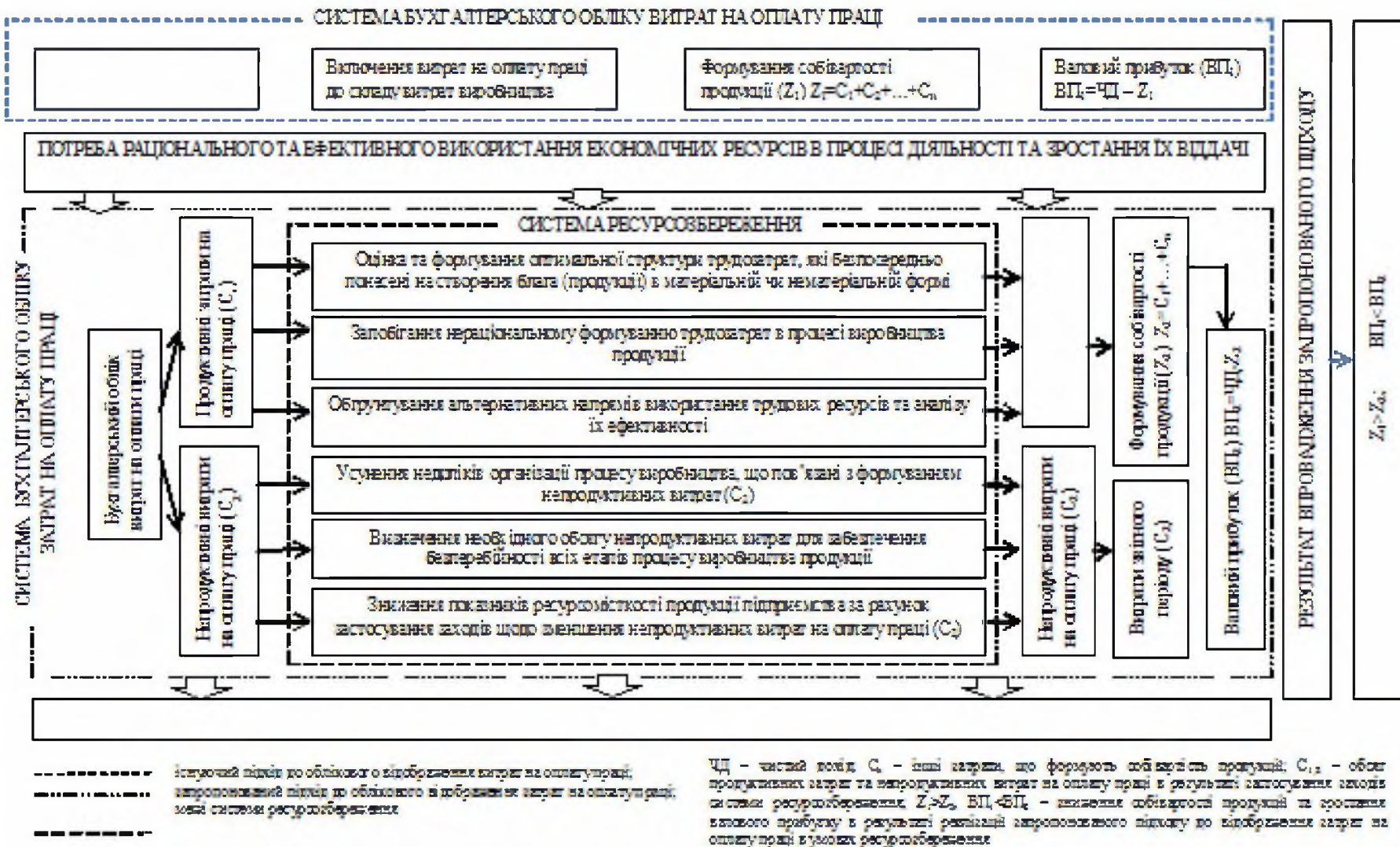


Рис. 2.6. Підходи до бухгалтерського обліку затрат на оплату праці в умовах ресурсозбереження

Запропонований підхід до поділу витрат на оплату праці на продуктивні затрати та непродуктивні витрати, дозволяє налагодити систему відображення та аналізу споживання трудових ресурсів, яка сприяє їх раціональному застосуванню, зниженню питомої ваги витрат виробництва за рахунок використання елементів системи ресурсозбереження.

Витрати на оплату праці в умовах ресурсозбереження полягають у здійсненні виплат персоналу підприємства безпосередньо зайнятому в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) на основі застосування заходів, спрямованих на оптимізацію затрат праці та раціональне використання кваліфікаційних та розумових здібностей працівників, що впливає на оптимізацію споживання економічних ресурсів, наявних в розпорядженні підприємства.

Оскільки витрати на оплату праці входять до складу виробничої собівартості продукції, а непродуктивні витрати на оплату праці списуються на витрати звітного періоду відбувається зміна обсягу отриманого валового прибутку порівняно з існуючим методичним підходом (збільшення валового прибутку підприємства).

Проведений поділ витрат на оплату праці на продуктивні та непродуктивні витрати надає змогу виокремити затрати на оплату праці, які безпосередньо включаються до собівартості продукції, розмір якої впливає на величину прибутку підприємства. У свою чергу, управлінський персонал суб'єкта господарювання має змогу проаналізувати необхідність оптимізації непродуктивних витрат та продуктивних затрат на оплату праці, що вплине на розмір собівартості продукції залежно від прийнятих управлінських рішень. Визначення доцільності впровадження одного з існуючих методів потрібно проводити кваліфікованим спеціалістом, одним із яких може бути аудитор.

Висновки до розділу 2

Правильна організація оплати праці та розрахунків з працівниками є одним із чинників ефективної роботи підприємства, оскільки розмір нарахованої заробітної плати, своєчасність і повнота розрахунків із працівниками впливають на якість праці працівників та суму витрат підприємства.

Окремою складовою витрат на оплату праці є сума витрачених коштів на пошук та отримання працівника. Формування персоналу може відбуватися шляхом оформлення працівника в лізинг, наймання в штат, аутсорсинг, або заповнення вакантної посади власними резервами. Такі витрати становлять окрему складову формування персоналу і об'єктивність їх виникнення має бути достовірно перевірена.

Організація та проведення аудиту витрат на оплату праці значною мірою залежить від обліково-інформаційного забезпечення. Функціональним призначенням організації обліку праці та розрахунків із заробітної плати на підприємстві є забезпечення своєчасності розрахунків з працівниками та бюджетом, контроль за плинністю кадрів, регулювання трудової дисципліни, а також формування інформаційної бази для здійснення оперативного контролю та складання звітності.

З метою удосконалення управління витратами на оплату праці здійснено їх класифікацію на продуктивні та непродуктивні. Тому проведений поділ витрат дає змогу виокремити затрати на оплату праці, які безпосередньо включаються до собівартості продукції, розмір якої впливає на величину прибутку підприємства. Таким чином, управлінський персонал суб'єкта господарювання може проаналізувати необхідність оптимізації непродуктивних та продуктивних витрат на оплату праці, що вплине на розмір собівартості продукції залежно від прийнятих управлінських рішень. Визначення доцільності впровадження одного з існуючих методів потрібно проводити кваліфікованим спеціалістом, одним із яких може бути аудитор.

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

3.1. Організаційні засади проведення аудиту витрат на оплату праці

Наявна ситуація, що склалася в питанні розрахунків з оплати праці: постійні зміни в законодавстві, жорсткий контроль за виплатою заробітної плати та нарахуваннями на неї, значні штрафи при перевірці змушують підприємства та організації звертатися до незалежних експертів-аудиторів. Аудит розрахунків з оплати праці є одним з найбільш діючих інструментів економічної політики підприємства, що впливає на ефективність господарської діяльності та подальшого його функціонування. Проведення аудиту розрахунків з оплати праці має на меті надання незалежної оцінки щодо достовірності показників та правильності ведення обліку заробітної плати та дотримання норм чинного законодавства в сфері оплати праці. При розрахунках з оплати праці виникає значна кількість помилок і порушень, які мають бути виявлені при аудиторській перевірці.

Посилення контролю за оплатою праці, яке відбувається в зв'язку із запровадженням додаткових підстав для здійснення перевірок органами Державної служби України з питань праці, які тепер можуть проводитися у формі виїзних або невиїзних інспектувань, із розширенням прав інспекторів, підвищує актуальність здійснення аудиту на підприємствах. Проте, даний вид аудиту є трудомістким та потребує розробки інструментарію, який дозволить зменшити затрати праці аудитора. В умовах ринкової економіки зростає роль оплати праці, як однієї з найважливіших соціально-економічних категорій, що характеризує рівень та якість суспільного розвитку.

Значну увагу на заробітній платі фокусують з однієї сторони підприємець і працівник, а з іншої – органи Державної фіскальної служби України, Державної служби України з питань праці, Фонду соціального

страхування України тощо. Кожна зі сторін визначає свій інтерес та ставлення до оплати праці. Посилення контролю за оплатою праці, збільшення штрафних санкцій за порушення в сфері оплати змушують суб'єктів господарювання звертатися за допомогою до аудиторів. За рахунок специфіки обліку розрахунків з оплати праці, аудит цього напрямку обліку є трудомістким та вимагає від перевіряючих спеціальної підготовки та зосередженості.

Основними завданнями аудиту виникнення витрат внаслідок розрахунків з оплати праці є:

1. Перевірка дотримання вимог чинного законодавства під час нарахування та утримань із заробітної плати.
2. Перевірка правильності організації та ведення бухгалтерського обліку оплати праці.
3. Перевірка правильності оформлення підприємством трудових відносин із працівниками.
4. Перевірка правильності віднесення витрат по заробітній платі на собівартість продукції (робіт, послуг).

Аудиторська перевірка розрахунків з оплати праці передбачає опрацювання значної кількості інформації. З метою оптимізації роботи аудитора з інформацією, що документує процеси розрахунків з оплати праці, доцільним є виокремлення серед джерел інформації чотирьох основних груп документів: організаційно-розпорядчих, господарсько-договірних, обліково-фінансових та довідково-інформаційних (рис. 3.1).

Кожна із зазначених груп має відповідний перелік первинних документів, які слугують важливим інформаційним джерелом при аудиті розрахунків з оплати праці.

Головне завдання аудитора – переконатися в наявності даних документів, а також з'ясувати, чи дотримано всіх обов'язкових реквізитів при їх складанні, якими особами вони затверджені та перевірити відповідність даних документів чинному законодавству.

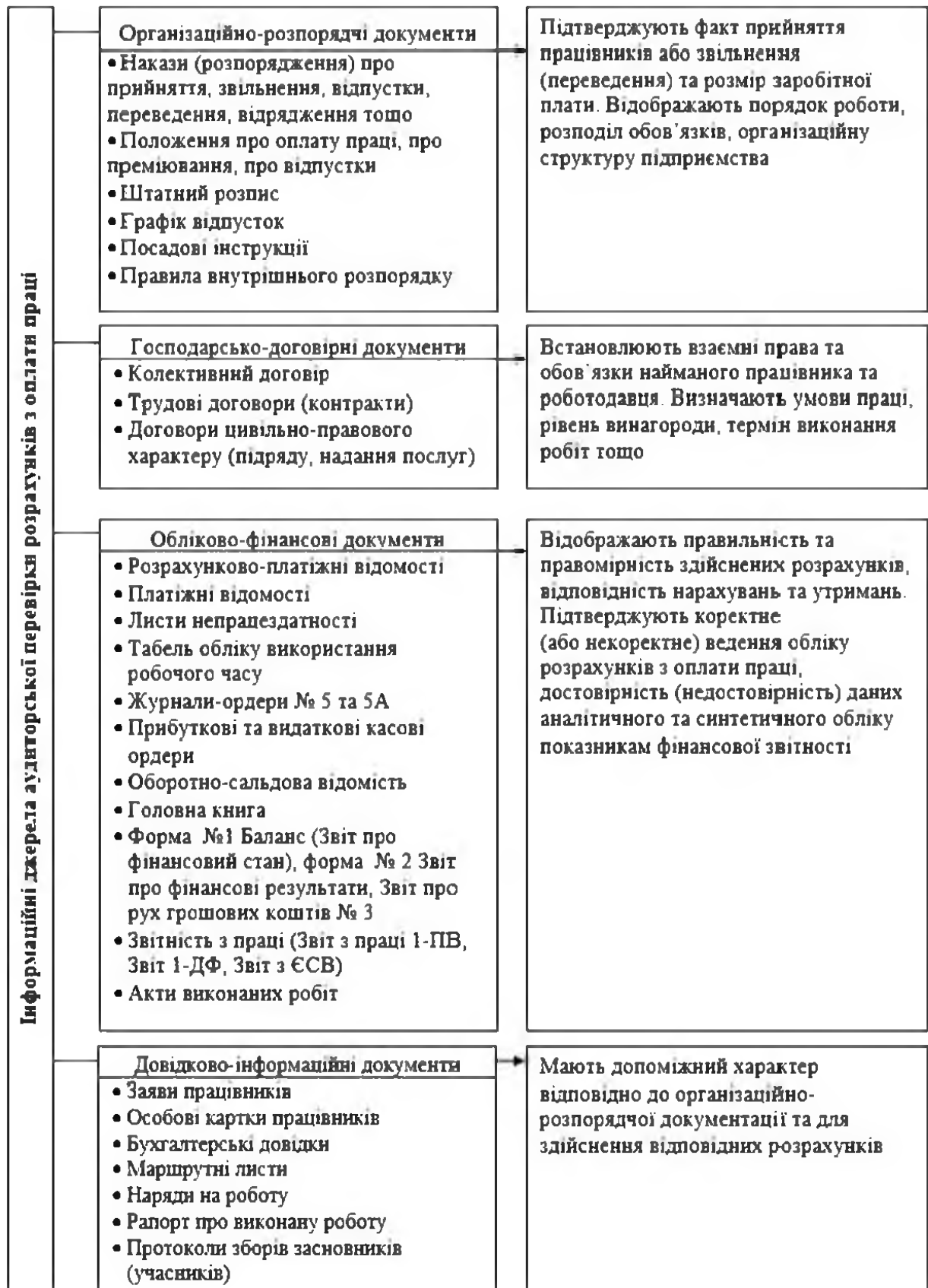


Рис. 3.1. Класифікація інформаційних джерел аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці

Організаційно-розпорядчі документи фіксують адміністративні, управлінські, організаційні питання, щодо взаємодії, забезпечення й регулювання діяльності підприємства, його підрозділів, працівників. До цієї групи входить увесь спектр документів, що регламентує порядок роботи, розподіл обов'язків, зокрема, накази, що відображають прийняття на роботу, звільнення з роботи, надання відпустки, посадові інструкції, правила внутрішнього розпорядку тощо.

Господарсько-договірні документи встановлюють і фіксують ділові домовленості між роботодавцем та працівником. При оцінці договорів перш за все звертається увага на їх форму. Слід звернути увагу, що в окремих випадках письмова форма договору є обов'язковою. В будь-якому разі договори мають бути оформлені з подальшим інформуванням про його укладення до Державної фіскальної служби.

Далі ретельно вивчається зміст договорів, укладених у письмовій формі, підстави для їх укладання, зміст і дії. Під пильною увагою перевіряючих органів знаходяться договори цивільно-правового характеру. Аудитори повинні перевірити, чи не мають договори цивільно-правового характеру про надання послуг або виконання робіт, що укладені з фізичними особами, ознак трудового договору.

Адже дуже часто органи Державної фіскальної служби України та Державної служби України з питань праці розцінюють договори цивільно-правового характеру як підміну трудових відносин.

Важливим чинником під час аудиту витрат на оплату праці є перевірка розрахунково-платіжних відомостей, адже аудитор повинен впевнитися, чи дійсно була виплата певної суми грошей особі, вказаній у платіжній відомості, й правильність підрахунків підсумків до виплати працівникам. Підтверджують даний постулат у своїй роботі Гамова О.В. та Донець А.С. [18, с. 76], які наводять приклади випадків, коли при арифметичній перевірці правильності підсумків у розрахунковій відомості суми нарахованої заробітної плати вказані правильно, правильно відображені суми відрахувань

та утримань, правильно визначена заборгованість на кінець місяця, але, підраховуючи окремі суми в графі «Разом нарахована», аудитор з'ясовує, що в рядку «Разом» проставлена більша сума, таку саму різницю аудитор визначить при перевірці графи «До видачі» і рядка «Разом».

При обліку оплати праці можуть виникати різного роду порушення та помилки, які негативно впливають на достовірність показників бухгалтерської звітності. Помилка передбачає ненавмисне перекручування даних і може виникати з різних причин:

- неправильне трактування законодавства;
- низький рівень освіти та компетенції персоналу;
- арифметичні помилки; – емоційні (неуважність, знервованість, втомленість);
- технічні помилки, адже давати збій можуть спеціальні програмні продукти й технічні засоби.

Порушення в сфері оплати праці – це провина, протиправні дії роботодавців по відношенню до найманих працівників. До основних причин здійснення правопорушень з оплати праці можна віднести: мінімізацію податкових платежів до бюджету, підвищення привабливості фінансової звітності для зовнішніх користувачів, жорсткі економічні та соціальні умови в країні. Найпоширенішими помилками та порушеннями з розрахунків оплати праці можуть бути: відсутність необхідних документів з обліку оплати праці; неправильне оформлення документів з оплати праці; неправильний розрахунок середнього заробітку; порушення термінів виплати заробітної плати; помилки пов'язані з компенсаційними виплатами, відпустками та лікарняними; відсутність проведення індексації чи помилки в її нарахуванні; порушення термінів перерахування податків; помилки у проведенні утримань та нарахувань податків і зборів; неправомірне застосування податкової соціальної пільги тощо.

Всі виявлені помилки та порушення повинні якнайшвидше виправлятися. Як вже зазначалося, увага контролюючих органів до трудового

законодавства зростає, паралельно відповідальність за його порушення збільшується. Згідно ст. 36 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. 108/95-ВР [63], за порушення законодавства про оплату праці винні особи притягаються до дисциплінарної, матеріальної, адміністративної та кримінальної відповідальності згідно з законодавством. Узагальнення і класифікація типових порушень, що виявляються при аудиті розрахунків з оплати праці за ознакою виду відповідальності за здійснені порушення, а також із зазначенням впливу даних порушень на спотворення звітності підприємства подано в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Класифікація типових порушень, що виявляються при аудиті розрахунків з оплати праці

Вид відповідальності	Вид порушення	Форма відповідальності	Вплив порушення на звітність підприємства
Матеріальна	Невплата з вини власника або уповноваженого ним органу належних звільненому працівникові сум у визначені терміни	Організація повинна виплатити працівникові його середній заробіток за весь час затримки по день фактичного розрахунку	Зниження витрат періоду, перекручування показників бухгалтерської звітності
	Нараховані та виплачені зайві кошти працівникові	Штраф з відповідальної посадовій особі в розмірі надмірно виплачених сум, за умови, якщо працівник відмовиться повертати кошти	Перекручування показників бухгалтерської звітності, переплата за податками
Адміністративна	Відсутність резерву з оплати відпусток або помилки в його нарахуванні	Штраф у розмірі від 8 до 15 нмдг	Виникає ризик того, що підприємство «завищило витрати» з метою оптимізації оподаткування. Як наслідок, неправдиве відображення показників фінансової звітності
	Неправильно застосована ставка Єдиного соціального внеску; помилкове донарахування або недоплата ЄСВ до мінімального розміру	Штраф у розмірі від 30 до 40 нмдг	Викривлення розрахунків з Фондом соціального страхування; сумніви у правильності відображення даних у Звіті з ЄСВ
	Порушення встановлених термінів	Штраф з посадових осіб та приватних	Завищення витрат періоду. Зменшення

	виплати зарплати, виплата її не в повному обсязі	підприємців від 30 до 100 нмдг	прибутку
	Відсутність індексації заробітної плати або її проведення з порушенням норм законодавства	Штраф у розмірі від 30 до 100 нмдг	Неправильне нарахування та виплата заробітної плати, неправильний розрахунок середнього заробітку, сум відпускних тощо. Недостовірність даних у звіті ЄСВ та 1-ДФ
	Фактичний допуск працівника до роботи без оформлення трудового договору	Штраф з посадових осіб та приватних підприємців від 500 до 1000 нмдг	Заниження податкових зобов'язань, неправдиві відомості в звіті 1-ДФ
Фінансова	Недотримання мінімальних державних гарантій в оплаті праці	Штраф у 10 розмірів мінімальної зарплати, за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення	Неправильне нарахування та виплата заробітної плати, як наслідок, неправдиве відображення показників бухгалтерської звітності
	Ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків	Штраф у 25 % суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету	Викривлення рядків Балансу «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» та «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці», викривлення даних у формі 1-ДФ
Кримінальна	Безпідставна невивплата заробітної плати більше ніж за один календарний місяць, вчинена умисно керівником підприємства чи приватним підприємцем	Штраф від 500 до 1000 нмдг або виправні роботи терміном до 2 років, або позбавлення волі терміном до 2 років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю терміном до 3 років	Завищення витрат періоду. Зменшення прибутку

Посадову особу, яка винна у порушенні трудового законодавства або оплати праці, може бути притягнуто до матеріальної відповідальності за шкоду, заподіяну підприємству, внаслідок порушення покладених на неї трудових обов'язків [77]. Прикладами такого порушення є:

- невивплата з вини власника або уповноваженого ним органу належних звільненому працівникові сум у визначені терміни;

➤ нараховані та виплачені зайві кошти працівникові.

У першому випадку, згідно статті 117 Кодексу Законів про працю [32], організація повинна виплатити працівникові його середній заробіток за весь час затримки по день фактичного розрахунку. В іншому, при нарахуванні та виплаті зайвих коштів працівникові, якщо ним зайве отримана заробітна плата добровільно не повертається, а використовується ч. 1 ст. 132 КЗпП [32], та відшкодування матеріальної шкоди, заподіяної зайвою виплатою заробітної плати, лягає на працівника, з вини якого сталася переплата, тобто на бухгалтера (якщо саме він відповідальний за нарахування заробітної плати). Бухгалтер відшкодовує кошти у розмірі прямої дійсної шкоди, але не більше своєї середньомісячної заробітної плати.

До адміністративної відповідальності посадових осіб підприємств, а також фізичних осіб-підприємців, якщо вони є роботодавцями, може бути притягнуто на підставі ст. 41 Кодексу України про адміністративні правопорушення [33]. Адміністративна відповідальність накладається на підставі рішення суду на посадових осіб підприємства. Підставою для рішення суду є направлений у суд протокол постанови про накладання адміністративного штрафу, який виписує інспектор з Державної служби України з питань праці під час перевірки роботодавців. Також до підприємств застосовується відповідальність згідно ст. 265 КЗпП [32] у вигляді фінансової санкції (штрафу). Штраф на роботодавця нараховується за результатами перевірки Державної служби з питань праці, якщо під час проведення такої перевірки встановлено ознаку порушення законодавства про працю. Порядок проведення планових та позапланових перевірок органами Державної служби України з питань праці затверджено Постановою КМУ від 26.04.2017 р. 295 [59]. Щодо кримінальної відповідальності, ч. 1 ст. 175 Кримінального кодексу України [39], передбачає відповідальність за безпідставну невиплату заробітної плати чи іншої установленної законом виплати громадянам більш як за один місяць, вчинене умисно керівником підприємства, установи або організації

незалежно від форми власності чи громадянином суб'єктом підприємницької діяльності. Порухення вказаної норми Кримінального кодексу України карається штрафом від п'ятисот до тисячі неоподаткованих мінімумів доходів громадян або виправними роботами терміном до двох років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю терміном до трьох років. Рішення щодо притягнення до кримінальної відповідальності приймає суд на підставі звернення Державної служби України з питань праці або працівників про скоєння злочину посадових осіб.

Групування типових порушень із зазначенням прояву впливу може бути використано в якості довідкового інформаційного джерела, що надасть змогу підвищити ефективність роботи аудитора, оскільки одразу сконцентрує його увагу на потенційно проблемних ділянках обліку та дозволить зекономити час для більш ґрунтовної перевірки інших аспектів розрахунків з оплати праці. Вказані види відповідальності будуть застосовуватися незалежно один від одного.

Зростання мінімальних гарантій, а саме мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму, з 1 січня 2019 року зумовили збільшення розміру штрафних санкцій. Прийнятий Закон України «Про держаний Бюджет на 2019 рік» 2629-VIII від 23.11.2018 року [61] встановило з 1 січня 2019 року мінімальну заробітну плату у розмірі 4173 грн., як наслідок, зазнає підвищення й величина податків і зборів, розміри штрафів, які від них залежні.

Особливості організації аудиту використання трудових ресурсів та витрат на оплату праці багато в чому обумовлені специфікою даної ділянки бухгалтерського обліку. Облік праці і заробітної плати по праву займає одне з центральних місць у всій системі обліку на підприємстві, тому і аудит зазначеного питання також, безсумнівно, є актуальним.

3.2. Методика аудиту витрат на оплату праці на вітчизняних підприємствах

В економічній літературі пропонуються різні етапи, послідовність аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці з відповідною методологією. Тему послідовності аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці досліджували такі науковці: Кулаковська Л.П., Піча М.О., Петрик О.А., Савченко В.Я. та інші. Проте, незважаючи на вагомий напруження вчених, зміни чинного трудового і податкового законодавства вимагають подальшого вивчення організації використання трудових ресурсів та фонду оплати праці.

Метою аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці є формування думки про достовірність фінансової звітності підприємства в області розрахунків з персоналом та відповідності порядку ведення бухгалтерського обліку цих операцій законодавству України та доведення незалежної думки через аудиторський висновок до широкого кола користувачів.

Проаналізувавши результати досліджень різних авторів щодо послідовності аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці [55] узагальнено наступну послідовність перевірки, зображену у табл. 3,2.

Для виділення основних етапів можна застосовувати модель аудиту заборгованості Кулаковської Л.П. та Пічі Ю.В., яка адаптована для аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці [42, с. 299].

На основі дослідження вітчизняних теоретичних та практичних матеріалів визначено, що процес аудиту витрат на оплату праці є доволі трудомістким процесом, тому потребує чіткої послідовності та організації. Пропонується проводити аудиторську перевірку за окремими послідовними етапами, наведеними у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Етапи аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці

Назва етапу	Характеристика етапу
Підготовчий	Аудитор знайомиться з роботою підприємства-клієнта, вивчає напрями та специфіку його фінансово-господарської діяльності, отримує інформацію про види продукції, що виготовляються, форму та систему оплати праці та дані щодо розрахунків з оплати праці. Аудитор вивчає результати попередніх аудиторських перевірок; проводить загальну оцінку організації і функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Аудитор проводить особисті бесіди з керівництвом та персоналом підприємства, знайомиться з установчими документами, оцінює результати роботи внутрішнього аудитора. На основі зібраної інформації аудитор приймає рішення про можливість прийняття замовлення на проведення аудиторської перевірки
Проміжний	Аудитор проводить детальний аналіз, оцінку надійності та ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, визначає, якою мірою він може довіряти інформації, що міститься в облікових записах і документації. Перевіряє та аналізує правильність складання фінансової звітності та відображення в ній розрахунків з працівниками по заробітній платі, з бюджетом, зі страхування
Етап фізичної перевірки	Аудитор сам робить окремі вибіркові перевірки розрахунків з метою порівняння власних результатів інвентаризації та даних підприємства. У разі виявлення суттєвих розбіжностей, аудитор має право вимагати від керівництва підприємства повторного проведення інвентаризації. Аудитор перевіряє реальне існування поточних зобов'язань за розрахунками з працівниками по заробітній платі, з бюджетом, зі страхування, з'ясовує кому вони належать
Основний	Аудиторська перевірка по суті: аудитор здійснює аудиторські процедури щодо перевірки заборгованості за розрахунками з працівниками по заробітній платі за критеріями оцінки фінансової звітності. Виділяються такі критерії оцінки фінансової звітності: повнота відображення, оцінка, реальність існування, належність, правильність відображення, законність, обережність, постійність, відповідність
Заключний	Проводиться аналіз фінансової звітності з метою висловлення думки щодо правдивого подання інформації. Отримана інформація повинна бути задокументована у вигляді робочих документів. Аудитор після закінчення перевірки повинен оцінити достатність зібраної інформації, щоб зробити висновок по статті «Розрахунки з оплати праці»

Під час виконання робіт на основному етапі слід виокремити два напрями: аудит використання трудових ресурсів (аудит персоналу) та аудит фонду оплати праці (аудит розрахунків з працівниками по заробітній платі).

Аудит використання трудових ресурсів включає: оцінку відповідності кадрового потенціалу підприємства його цілям і стратегії розвитку; діагностику причин виникнення проблем з вини персоналу; виявлення наявних недоліків у веденні кадрового діловодства; зменшення ризиків, пов'язаних з порушенням чинного законодавства та залученням до різних видів юридичної відповідальності; запобігання виникненню конфліктних ситуацій; підготовку конкретних рекомендацій для керівництва і служби управління персоналом.

Залежно від поставлених перед аудитором завдань, при проведенні аудиту використання трудових ресурсів важливе значення приділяється перевірці правильності укладання, зміни і розірвання трудових договорів з працівниками, дотримання всіх норм трудового законодавства. Перевірці підлягають також дані з обліку робочого часу і часу відпочинку, контролюється правильність нарахування і своєчасність виплати заробітної плати, дотримання трудових гарантій щодо окремих категорій працівників.

Аудитор здійснює аудиторські процедури щодо перевірки розрахунків з працівниками по заробітній платі за критеріями оцінки фінансової звітності [55]. Найчастіше в спеціальній літературі, а особливо на практиці, вибір завдань, прийомів, об'єктів аудиту та інших елементів методики визначається за критеріями перевірки.

Критерії – оцінка, за допомогою якої можна визначити відповідність розрахунків з працівниками по заробітній платі попередньо встановленим нормам, правилам та показникам. Тому аудиторська перевірка розрахунків з працівниками по заробітній платі має здійснюватись через оцінку їх за певними критеріями.

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Закону України «Про бухгалтерський облік і

звітність в Україні», а також враховуючи вітчизняний та зарубіжний досвід можна виділити такі критерії оцінки фінансової звітності: повнота відображення, оцінка, реальність існування, належність, правильність відображення, законність, обережність, постійність, відповідність [67].

Під час проведення аудиту використання трудових ресурсів та витрат на оплату праці використовують розрахунково-аналітичні та документальні прийоми. Документальний контроль використання трудових ресурсів та фонду оплати праці з використанням вищенаведених прийомів здійснюється за певними джерелами інформації (додаток).

Використання запропонованої послідовності організації аудиту використання трудових ресурсів та витрат на оплату праці дозволить покращити його якість та скоротити трудомісткість його планування та проведення. Під час виконання робіт на основному етапі доцільно виокремлювати два напрями: аудит використання трудових ресурсів (аудит персоналу) та аудит витрат на оплату праці (аудит розрахунків з працівниками по заробітній платі). Запропонований перелік критеріїв оцінки розрахунків з працівниками по заробітній платі є основою для визначення: методів і прийомів аудиту в цілому; методів та прийомів, які найбільше підходять для перевірки за певним критерієм або для перевірки відповідних об'єктів аудиту розрахунків з працівниками по заробітній платі.

Аудит використання трудових ресурсів та фонду оплати праці є трудомістким і відповідальним; методика аудиту має бути об'єктом постійної уваги аудиторів і науковців, що пов'язано із високою трудомісткістю перевірок, змінами в трудовому і податковому законодавстві, широкою варіативністю організації системи оплати праці на окремих підприємствах. Вона має постійно переглядатися та оновлюватися для відпрацювання більш ефективного підходу до перевірки й забезпечення можливості провадження політики регулювання та управління оплатою і продуктивністю праці.

Метою аудиту розрахунків з оплати праці є висловлення аудитором думки про те, що чи дійсно інформація про розрахунки з оплати праці й

інших виплат працівникам, що відображена у фінансовій звітності, обліку та первинних документах, в усіх суттєвих аспектах підготовлена відповідно до концептуальних основ фінансової звітності. Узагальнюючи дослідження науковців щодо аудиту розрахунків з оплати праці [55], можна виділити основні етапи і представити весь процес організації аудиту розрахунків з оплати праці підприємства у вигляді організаційної моделі (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Послідовність проведення аудиту витрат на оплату праці

1. Мета аудиту витрат оплати праці		
Висловлення аудитором думки про дійсність інформації про виникнення витрат з оплати праці й інших виплат працівникам, що відображена у фінансовій звітності, обліку, первинних документах, в усіх суттєвих аспектах підготовлена відповідно до норм чинного трудового, податкового й соціального законодавства та визначеної концептуальної основи бухгалтерського обліку.		
2. Завдання аудиту витрат на оплату праці		
Перевірка дотримання нормативно-правової бази трудового законодавства	Перевірка своєчасності нарахування і виплат основної і додаткової заробітної плати та інших заохочувальних виплат	Перевірка правильності фінансової та статистичної звітності
Перевірка ефективності використання трудових ресурсів на підприємстві		Перевірка документального оформлення розрахунків з оплати праці
3. Об'єкти аудиту витрат на оплату праці		
Дотримання трудового законодавства	Системи оплати праці та їх використання	Ефективність кадрового потенціалу підприємства
4. Послідовність аудиту витрат на оплату праці		
Підготовчий етап	Основний етап	Заключний етап
		Аудиторський звіт
Аудит заробітної плати		Аудит ефективності праці
Аудит використання трудових ресурсів	Перевірка необхідних локальних нормативних актів, їх аналіз та оцінка відповідно до норм трудового законодавства	Проведення комплексного аналізу системи управління персоналом та розробка рекомендацій спрямованих на удосконалення політики управління персоналом та оплати праці
	Оцінка організації кадрового діловодства, перевірка наявності необхідних документів з обліку	

	кадрів, їх оцінка на предмет відповідності чинному законодавству		
Аудит фонду оплати праці	Перевірка правильності нарахування заробітної плати, премій, доплат у зв'язку з відхиленнями від нормальних умов праці тощо		
5. Напрями аудиту витрат на оплату праці			
Дотримання законодавства про працю	Перевірка правильності оформлення первинних документів і нарахування заробітної плати та утримань	Перевірка стану аналітичного та синтетичного обліку з оплати праці	
Перевірка правильності та своєчасності подання статистичної та податкової звітності з праці		Перевірка порушень в обліку розрахунків з персоналом та розробка рекомендацій щодо ефективності праці	
6. Процедури аудиту розрахунків з праці			
Тести контролю	Процедури по суті	Процедури оцінки ризиків	
перевірка, спостереження, підтвердження	перерахунок, повторне виконання, аналітичні процедури, запити		
7. Методи аудиту витрат на оплату праці			
Документальна перевірка, аналітична, фактична перевірка, підтвердження, спостереження, опитування, тестування, аналітичні процедури, узагальнення			
8. Інформаційні джерела			
Нормативно-законодавчі документи	Кадрові документи	Бухгалтерські документи	
9. Аудиторські докази			
Зовнішні докази	Внутрішні докази	Докази отримані безпосередньо аудитором	Комбіновані

Відповідно об'єкти аудиту розрахунків з оплати праці залежать від поставлених задач і цілей, а саме: дотримання трудового законодавства, система оплати праці та їх використання, ефективність кадрового потенціалу.

В ефективному функціонуванні підприємства відіграє важливу роль кадровий складник його потенціалу, який впливає не тільки на кінцеві показники господарської діяльності підприємства та досягнення ним

конкурентних переваг, а й на можливість забезпечення сталого та конкурентоспроможного розвитку в довгостроковому періоді.

Формування грамотної оцінки ефективності праці кадрового персоналу безпосередньо заснована на показниках, які виділяються на економічній основі, особистісних характеристиках та особливостях виконаної роботи, але є ще такий важливий момент: для достовірної та якісної оцінки нам необхідно знати, за які функції в роботі організації та якою мірою відповідає персонал, тобто визначити рівень компетентності. Визначивши рівень компетентності персоналу, ми здатні правильно використовувати отримані результати оцінки ефективності праці, тобто виявити відповідність між результатом оцінки ефективності праці та рівнем компетентності персоналу на займаній посаді. Необхідно також зазначити, що розвиток кадрового потенціалу полягає у підвищенні професійнокваліфікаційного рівня працівників, їхнього постійного оновлення знань, умінь, навичок за рахунок стимулювання та оцінки внеску кожного працівника в кінцевий результат (продовження освіти, управління кар'єрою), а це в свою чергу буде сприяти вирішенню стратегічних цілей підприємства, реалізації економічних програм, структурній перебудові, розширенню виробництва, зростанню якості продукції та продуктивності праці.

На заключному етапі аудиту розрахунків з оплати праці аудитор формує аудиторський звіт за наявності достатньої кількості аудиторських доказів. Головним під час аудиту є визначення напрямів відповідно до обраних методик, процедур та інформаційних джерел. При цьому потрібно врахувати основні порушення, які можуть виникати у ході обліку та відображення в фінансовій звітності щодо обраних напрямів аудиту розрахунків оплати праці.

У процесі аудиту збираються аудиторські докази:

- зовнішні: інформація одержана від третіх осіб;

- внутрішні: внутрішня документація досліджуваного об'єкта, документальні підтвердження та усні заяви, отримані аудитором від керівництва;
- отримані докази безпосередньо аудитором в результаті аналізу зовнішніх і внутрішніх джерел інформації;
- комбіновані: різнохарактерні докази, зібрані із різних джерел та які не суперечать один одному за

Таким чином, особливості аудиту розрахунків з оплати праці обумовлені великою кількістю нормативних актів і документів з обліку заробітної плати, постійно мінливим законодавством.

Під час виконання робіт на основному етапі не слід забувати про аудит ефективності праці, в результаті якого будуть виявлені резерви для підвищення ефективності і прибутковості підприємства. Оцінка ефективності праці, по-перше, дає підприємству ясну картину про ступінь відповідності співробітників посадам, а по-друге, таким чином, визначає ефективність праці співробітника і його рівень професіоналізму і компетентності у виконанні призначених функцій.

3.3. Застосування аналітичних процедур для дослідженні витрат на оплату праці

Для сучасних підприємств трудові ресурси є одночасно джерелами найбільших витрат, і найціннішим активом. Сьогочасна фінансова аналітика оперує значною кількістю відносних показників, за допомогою яких можна проаналізувати успішність управління трудовими ресурсами і заробітною платою. Основними контрольними позиціями при цьому виступає моніторинг рівня продуктивності і рентабельності. Разом з тим, для кредиторів,інвесторів та інших зовнішніх зацікавлених осіб актуальним є

питання проведення аналітичної роботи щодо витрат на оплату праці, адже використання ресурсів становить одну із найбільших статей.

Управління витратами є складним і важливим питанням у діяльності керівників підприємства. Ринкова економіка передбачає господарську самостійність підприємств різних форм власності й господарювання, в тому числі в галузі оплати праці. Аналіз фонду оплати праці та його ув'язка з кінцевими результатами виробничо-господарської діяльності підприємства – необхідна міра. Для того щоб матеріальні стимули та важелі працювали в повну силу потрібно проводити аналіз витрат на оплату праці та забезпечувати ув'язку на всіх ієрархічних рівнях, аж до кожного робочого місця. Такий аналіз доцільно щоб проводив незалежний кваліфікований спеціаліст, одним із яких є аудитор.

У системі управління підприємством важливе місце займає аналіз витрат з фонду заробітної плати. Своєчасний аналіз дозволяє попередити перевитрату фонду і дає вихідний матеріал для розробки планів по заробітній платі. Метою аналізу є також виявлення непродуктивних витрат по заробітній платі та причин перевитрат її фонду. Аналіз використання коштів на оплату праці необхідно проводити в такій послідовності:

- вивчити виконання плану по праці;
- виявити динаміку коштів, що спрямовуються на оплату праці;
- порівняти темпи зростання продуктивності праці працівників з ростом середньої заробітної плати.

При проведенні аналізу слід давати оцінку використання коштів на оплату праці, виходячи з подвійного положення оплати праці. З одного боку, заробітна плата входить до складу витрат обігу, з іншого є доходами працівників підприємства. Суперечність, закладена тут, полягає в необхідності зростання доходів працівників і, одночасно, економії витрат обігу. Ця суперечність вирішується за умови забезпечення випередження темпів зростання продуктивності праці в порівнянні з темпами зростання середньої заробітної плати.

Процес проведення аудиту витрат на оплату праці створює необхідність:

- ✓ перевірити співвідношення темпів зростання оплати праці і прибутку;
- ✓ перевірити правильність використання фонду заробітної плати;
- ✓ розрахувати рівень витрат на оплату праці й порівняти фактичний рівень витрат на заробітну плату з плановим рівнем;
- ✓ розраховується сума відносної економії (перевитрати);
- ✓ встановлюється середня заробітна плата одного працівника, виходячи з коштів на оплату праці, що відносяться на витрати обігу, і з урахуванням премій та інших виплат, вироблених за рахунок прибутку (середній дохід працівника);
- ✓ при оцінці складу коштів слід порівняти плановий кошторис коштів, що спрямовуються на оплату праці, з фактичним кошторисом, визначивши відхилення в питомій вазі кожної статті.

Слід враховувати, що основним елементом фонду заробітної плати, що виплачується у грошовій формі, є оплата праці за фактично виконану роботу [44]. Для цілей аналізу весь персонал слід розділити на промислово-виробничий і непромисловий персонал. До промислово-виробничого персоналу відносять осіб, зайнятих трудовими операціями, пов'язаними з основною діяльністю підприємства, а до непромислового персоналу відносять працівників установ культури, громадського харчування, медицини тощо, що належать підприємству.

Промислово-виробничі працівники поділяються на робітників і службовців. У складі службовців виділяють керівників, фахівців та інших службовців (конторський обліковий і т.п. персонал). Робочих поділяють на основних і допоміжних. Усі працюючі на ПП «Шляховик» діляться на дві групи:

- промислово виробничий персонал;
- персонал непромислових господарств і організацій.

Для аналізу продуктивності праці такий поділ персоналу просто необхідно. До промислово-виробничого персоналу належать працівники, зайняті у виробництві та його обслуговуванні. Промислово-виробничий персонал ПП «Шляховик» складається з: робітників (54,5%); керівників (4,9%); фахівців (34,4%); службовців (2,6%).

Аналізу господарської діяльності належить важлива роль в удосконаленні організації заробітної плати, забезпечення її прямої залежності від кількості та якості праці, виробничих результатів. У процесі аналізу виявляються резерви для створення необхідних ресурсів зростання і вдосконалення оплати праці, запровадження прогресивних форм оплати праці, забезпечується систематичний контроль за мірою праці й споживання. До основних завдань аналізу заробітної плати входять:

- перевірка ступеня обґрунтованості застосовуваних форм і систем оплати праці;
- визначення розмірів і динаміки середньої заробітної плати окремих категорій і професій працівників;
- виявлення відхилень у чисельності працівників і в середній заробітній платі на витрату фонду заробітної плати;
- вивчення ефективності застосовуваних систем преміювання;
- дослідження темпів росту заробітної плати, їх співвідношення з темпами продуктивності праці;
- забезпечення випереджаючого зростання продуктивності праці в порівнянні з підвищенням його оплати;
- виявлення та мобілізація резервів підвищення ефективності використання фонду заробітної плати.

Джерела інформації для аналізу: план економічного і соціального розвитку підприємства, статистична звітність із праці форма № 1-ПВ «Звіт з праці» до форми № 3-ПВ «Звіт про використання робочого часу», дані табельного обліку і відділу кадрів [26]. Витрати на оплату праці займають питому вагу в собівартості виготовленої продукції.

Формування витрат на оплату праці залежить від категорій працівників, оскільки оплата праці робітників переважно піддається впливу обсягу виконаних робіт та наданих послуг (при відрядній оплаті праці), або відпрацьованого часу (при погодинній оплаті праці). Оплата праці службовців проводиться за встановленими посадовими окладами, тобто безпосередньо пов'язана з обсягом виробництва. Структура витрат у собівартості у відсотках розраховується за формулою, що відображає питому вагу шляхом поділу витрат на собівартість.

Відображення структури та питомої ваги витрат на досліджуваному підприємстві подано у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Питома вага витрат у загальній собівартості у %

Роки	Матеріальні витрати	Витрати на оплату праці	Інші операційні витрати	Амортизація
2017	60,47	16,24	9,8	13,49
2018	62,12	17,45	9,14	11,29

Аналізуючи динаміку витрат ПП «Шляховик» за елементами його витрат за 2017-2018 роки, можна зробити висновки:

- матеріальні витрати і витрати на оплату праці підприємства у 2018 році порівняно з аналогічним періодом у 2017 року збільшилися;
- найбільшу частину витрат займають матеріальні витрати 60,47 % у 2017 році, а у 2018 році дещо збільшилися на 1,65 %;
- частка витрат на оплату праці зросла на 1,21 %;
- амортизація та інші операційні витрати змінилися не суттєво, а саме на 2,2 %.

Такий узагальнений аналіз про витрати дозволяє оцінити тільки їх динаміку. Тому доцільним є дослідження витрат на оплату праці з точки зору ефективності та продуктивності. Відповідно до S.C. Kumbhakar, найбільш часто під продуктивністю розуміють кількість фізичної продукції, що випускається однією одиницею даного чинника виробництва в

зазначений період часу [2]. Фінансова та статистична звітність українських підприємств може надати нам інформацію лише про вартісне вираження реалізованої продукції (товарів, послуг), тому в даному випадку мова буде йти про вартісні форми індикаторів продуктивності праці. Як вказують А.М. Конорев, В.С. Кривошликов, Н.В. Жахов, продуктивність праці характеризується співвідношенням результату праці до показників, які його обумовлюють. Поширеним методом розрахунку цього показника вважається відношення виробленої продукції до витрат праці [35]. Сконструйовані таким чином показники також називають показниками виробітку. Таким чином, продуктивність трудових ресурсів (виробіток) – це відносний показник, в чисельнику якого – оцінка результатів праці, а в знаменнику – оцінка витрат праці. Грунтуючись на фінансовій та статистичній звітності українських підприємств, можна розрахувати наступні показники продуктивності витрат на оплату праці.

Оскільки витрати на оплату праці є дією, що передбачає отримання економічних вигод то доцільно розглянути показник ефективності цих витрат і отримання доходу. Дохід на одного працівника – частка від ділення загального доходу на кількість працівників:

$$RE = R / E \quad (3.1)$$

де R – загальний дохід, інша назва – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), код рядка 2000 Звіту про фінансові результати);

T – кількість працівників, інша назва – середня кількість усіх працівників в еквіваленті повної зайнятості, осіб, код рядка 1010 Звіту з праці).

Harnish V. називає цей показник "всеосяжною метрикою", найважливішим показником, на який необхідно орієнтуватися при прийнятті бізнес-рішень [1]. Коефіцієнт RE – це показник продуктивності (виробітку) трудових ресурсів в розрахунку на одиницю персоналу. Іншими словами, це продуктивність фактору під назвою «трудові ресурси». Значення цього

показника дуже сильно залежить від трудомісткості виробництва, а значить, від галузевої приналежності підприємства.

Однак, хоча дохід на одного співробітника, RE, корисний для оцінки продуктивності і порівняння фірм з конкурентами, він не враховує вартість кожного співробітника. Відношення загального доходу до витрат праці показує співвідношення між загальним доходом і витратами на оплату праці:

$$LCE = R / LC \quad (3.2)$$

де LC – витрати на оплату праці, інша назва – фонд оплати праці, код рядка 1020 Звіту з праці).

Коефіцієнт LCE – це індикатор продуктивності витрат на оплату праці. Іншими словами, це продуктивність фактора під назвою "витрати на оплату праці". Цей коефіцієнт іноді більш корисний для контролю витрат, оскільки підприємства, які витрачають значно більшу частку свого доходу на оплату праці, мають менше шансів отримати достатню кількість чистого прибутку. Крім показників виробітку, можна розраховувати також і зворотні показники – коефіцієнти трудомісткості.

Трудомісткість – це відношення оцінки витрат праці до оцінки результатів праці. Зокрема показник, зворотний до коефіцієнта LCE, показує витрати на оплату праці, виражену в частках (або у відсотках) від загального доходу. Показники продуктивності праці характеризують результативність трудових ресурсів, але не їх прибутковість. Для оцінки прибутковості трудових ресурсів і прибутковості витрат на оплату праці конструюються відносні показники рентабельності, в чисельнику яких – розмір прибутку, а в знаменнику – вартість відповідних активів або витрати відповідних ресурсів. Загальне найменування таких показників: (прибуток на одного працівника або прибуток на одиницю оплати праці).

Lukic R. зазначає, що показник прибутку на одного працівника є одним із сучасних показників ефективності торгівлі, який має серйозні переваги в порівнянні з іншими індикаторами. Зокрема прибуток на одного

працівника – гарне вираження впливу нематеріальних активів, талантів, знань, мотивації співробітників на підсумкові результати діяльності компанії [3].

Особливу важливість показника прибутку на одного працівника для підприємств виробничої галузі до числа яких відносяться і досліджуване підприємство. Р. Siimann, J. Alver вказують, що: "сервісні компанії отримують прибуток в основному за рахунок інтелектуальних навичок своїх співробітників, тому управління прибутком на одного працівника – це одна з можливостей збільшити капіталізацію, а також ринок компанії"[4]

Отже, по відношенню до трудових ресурсів і витратна оплата праці доцільно використовувати такі показники рентабельності. Валовий прибуток на одного робітника (інша назва – рентабельність персоналу (трудових ресурсів). REGP – розраховується як частка від ділення валового прибутку на чисельність персоналу:

$$REGP = GP / A \quad (3.3)$$

де GP – валовий прибуток, інша назва – фінансовий результат до оподаткування: прибуток, код рядка 2290 Звіту про фінансові результати). Чистий прибуток на одного робітника (інша назва рентабельність персоналу за чистим прибутком). RENP – розраховується як частка від ділення чистого прибутку на чисельність персоналу:

$$RENP = NP / E \quad (3.4)$$

де NP – чистий прибуток, інша назва – чистий фінансовий результат: прибуток, код рядка 2350 Звіту про фінансові результати).

Валовий прибуток на одиницю витрат на оплату праці (інша назва – рентабельність витрат на оплату праці за валовим прибутком). RLCGP – розраховується як частка від ділення валового прибутку на витрати на оплату праці:

$$RLCGP = GP / LC \quad (3.5)$$

Чистий прибуток на одиницю витрат на оплату праці (інша рентабельність витрат на оплату праці за чистим прибутком), RLCNP:

$$RLCNP = NP / LC \quad (3.6)$$

Всі ці показники можуть бути розраховані на основі фінансової та статистичної звітності, що надається українськими підприємствами. На рисунку 3.2 представлені формули продуктивності і рентабельності трудових ресурсів, а також продуктивності і рентабельності витрат на оплату праці із зазначенням відповідних кодів рядків фінансової та статистичної звітності, з яких може бути отримана вихідна інформація.

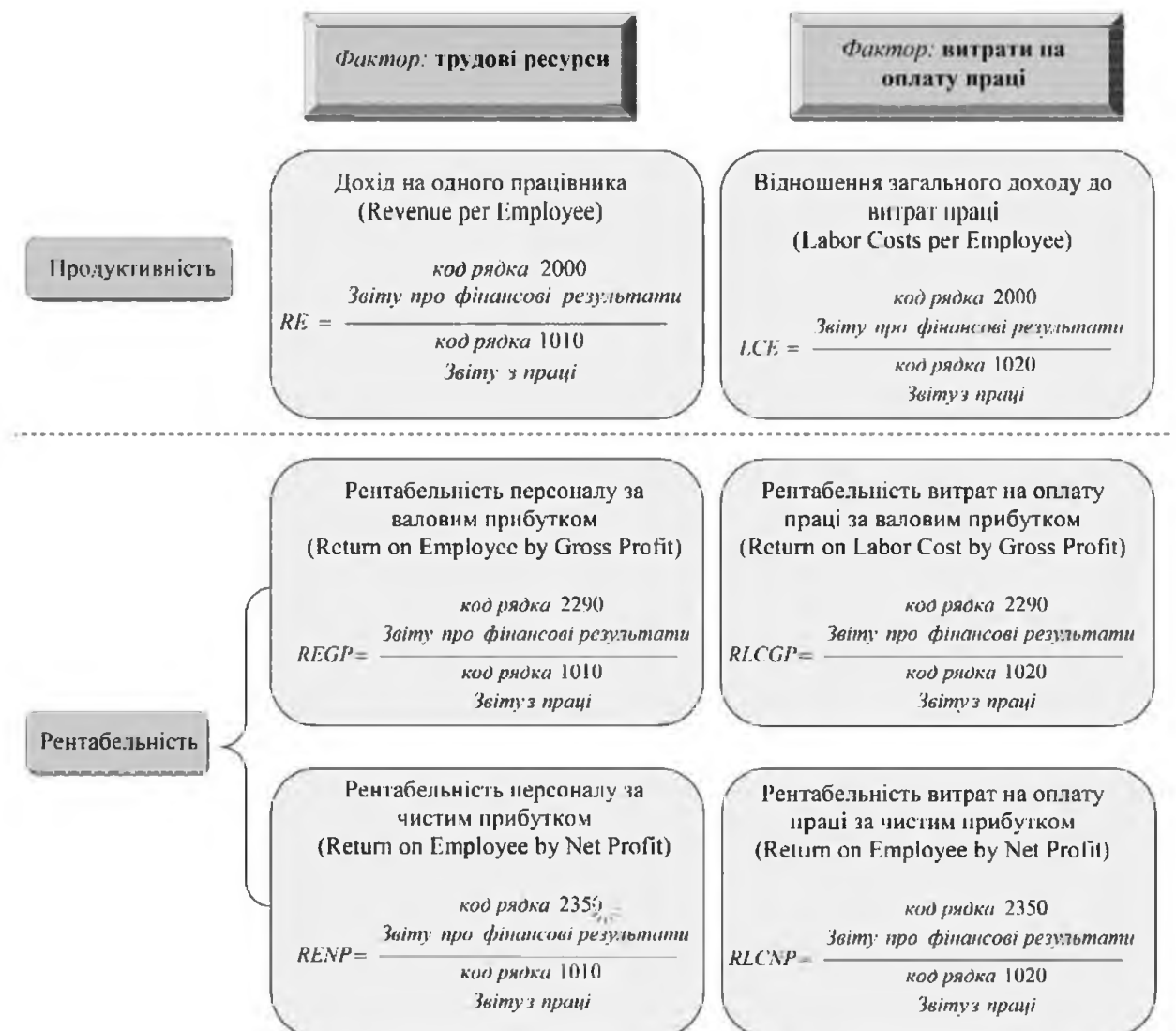


Рис. 3.2. Розрахунок продуктивності і рентабельності персоналу та продуктивності і рентабельності витрат на оплату праці за вихідними даними, представленими у фінансовій та статистичній звітності українських підприємств

Всі перераховані вище коефіцієнти потрібно розглядати в порівнянні з попередніми періодами і з середньогалузевими значеннями з метою виявлення операційних проблем, наприклад, збільшення витрат на оплату праці в порівнянні з продажами. Виявлення відповідних тенденцій може допомогти прийняти правильні управлінські рішення, спрямовані на коригування можливих негативних процесів шляхом скорочення витрат або, можливо, збільшення зусиль для збільшення продажів. Для будь-якого підприємства важливо бачити, що витрати на заробітну плату виправдані одержуваним прибутком. Цей взаємозв'язок має вирішальне значення для управлінських рішень, пов'язаних з наймом і звільненням персоналу. Зазначимо, що в разі, якщо підприємство отримує не прибуток, а збиток, розрахунок коефіцієнтів рентабельності сенсу не має.

У таблиці 3.5 представлена динаміка продуктивності і рентабельності трудових ресурсів за досліджуваним підприємством.

Таблиця 3.5

Інформація про продуктивність праці і рентабельність персоналу

ПП «Шляховик»

Рік				
2014	2015	2016	2017	2018
Дохід на одного працівника (Revenue per Employee, RE)				
59,586	64,137	60,722	83,654	90,415
Рентабельність персоналу за валовим прибутком (Return on Employee by Gross Profit, REGP)				
7,164	6,384	3,249	8,254	8,654
Рентабельність персоналу за чистим прибутком (Return on Employee by Net Profit, RENP)				
8,054	7,410	4,150	7,988	8,741

Порівняння поведінки коефіцієнтів в динаміці може допомогти зробити висновок про перевагу ендогенних або екзогенних факторів впливу. Так,

наприклад, динаміка продуктивності персоналу ПП «Шляховик» досить точно повторює динаміку середньогалузевих значень даного показника. У разі, якщо значення показника близькі до середньогалузевих, і при цьому знижуються одночасно з середньогалузевими значеннями, керівництву підприємства дуже важко протистояти такій тенденції, оскільки вона обумовлена екзогенними факторами.

Візуалізація ефективності динаміки результатів витрат на одного працівника подано на рисунку 3.3.

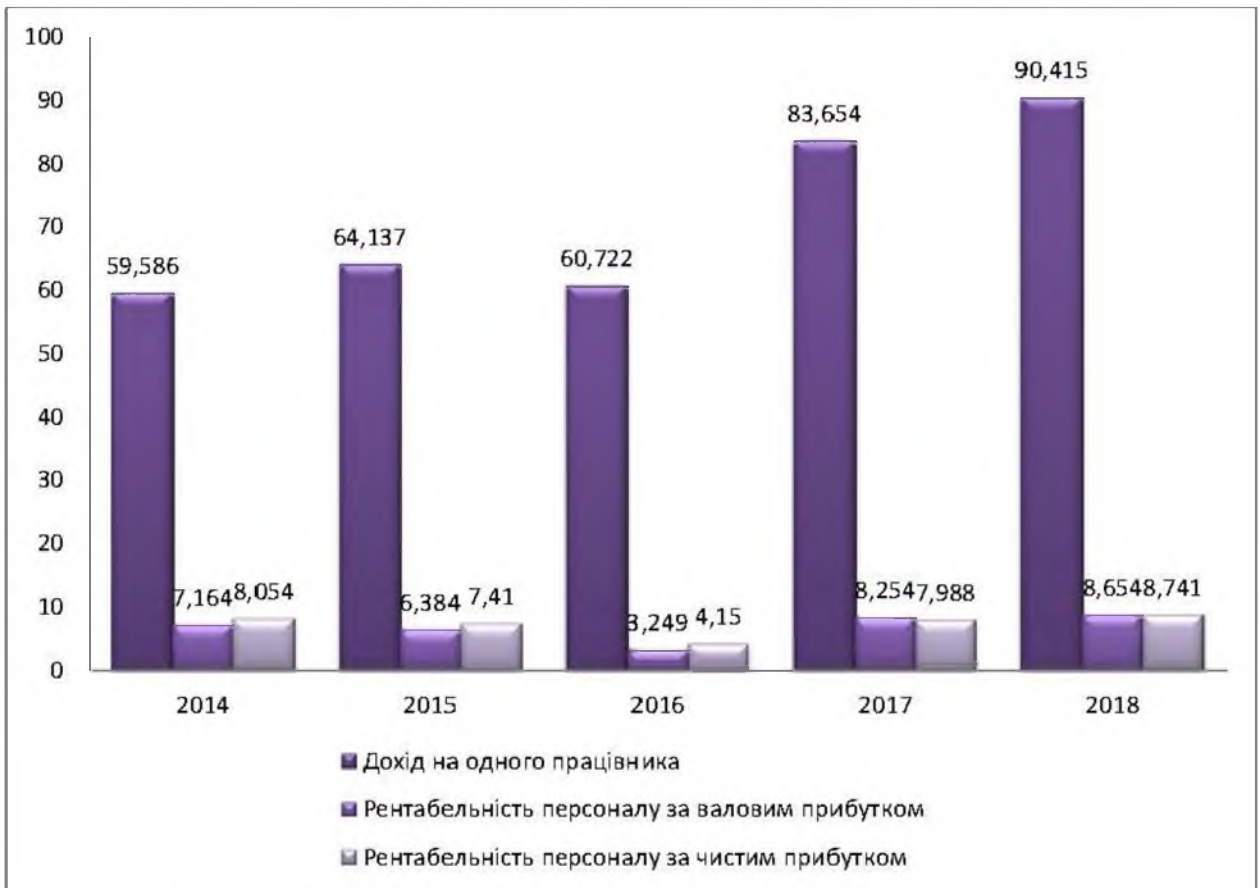


Рис.3.3. Динаміка продуктивності і рентабельності персоналу ПП «Шляховик»

У ПП «Шляховик» спостерігаємо стабільно низькі значення продуктивності персоналу в порівнянні з середньогалузевими значеннями. Така ситуація – явний індикатор необхідності проведення заходів, спрямованих на підвищення ефективності використання трудових ресурсів з детальним аналізом причин, що призвели до такої ситуації. Особливу увагу слід приділити випадкам, коли істотні відхилення від

середньогалузевих значень продуктивності праці (особливо негативні) не супроводжуються відповідними відхиленнями середньої заробітної плати.

У такій ситуації необхідно докладати зусилля по соціальному стимулюванню праці. Як вказує О. О. Фальченко, соціальне стимулювання – різновид стимулювання, яке виражається у зміні соціального (адміністративного, загального) статусу працівника [76]. Відсутність соціальних стимулів, кар'єрних перспектив, можливості просування, вдосконалення кваліфікації, міжпрофесійного та міжпосадового переміщення робітників може бути причиною істотного зниження продуктивності персоналу на тлі порівняно високого рівня оплати праці.

Висновки до розділу 3

Аудиторська перевірка розрахунків з оплати праці передбачає опрацювання значної кількості інформації. З метою оптимізації роботи аудитора з інформацією узагальнено та згруповано документи про процеси розрахунків з оплати праці. Зважаючи на великий обсяг робіт доцільним є виокремлення серед джерел інформації чотирьох основних груп документів: організаційно-розпорядчих, господарсько-договірних, обліково-фінансових та довідково-інформаційних. Кожна із зазначених груп має відповідний перелік первинних документів, які слугують важливим інформаційним джерелом при аудиті розрахунків з оплати праці.

При обліку оплати праці можуть виникати різного роду порушення та помилки, які негативно впливають на достовірність показників бухгалтерської звітності. Групування типових порушень із зазначенням прояву впливу слугуватиме інформаційно-довідковим джерелом дозволить підвищити ефективність роботи аудитора, оскільки одразу сконцентрує його увагу на потенційно проблемних ділянках обліку та дозволить зекономити

час для більш ґрунтовної перевірки інших аспектів розрахунків з оплати праці.

Використання запропонованої організаційної моделі аудиту витрат на оплату праці дозволить покращити методика та якість аудиту розрахунків з персоналом на підприємстві. Проведення контрольних процедур повинні йти в напрямку визначення їх ефективності на кожному етапі аудиту розрахунків з оплати праці.

При проведенні аудиту витрат на оплату праці на вітчизняних підприємствах важливе місце займає аналіз витрат з фонду заробітної плати. Своєчасний аналіз дозволяє попередити перевитрату фонду і дає вихідний матеріал для розробки прогнозів по заробітній платі. Метою аналізу є також виявлення непродуктивних витрат щодо заробітної плати та причин перевитрат її фонду. Отже, аналіз дозволяє оцінити фонд оплати праці робітників виробничого підприємства, а також встановити причини приросту результативних показників за минулі періоди.

ВИСНОВКИ

На основі дослідження аудиту витрат на оплату праці вітчизняних підприємствах сформовано такі висновки та пропозиції:

1. Метою економічної діяльності та системи матеріального стимулювання сучасних компаній і фірм є досягнення не тільки кількісних показників виробництва, а також якісних параметрів, таких як поліпшення використання обладнання, робочого часу, складу робочої сили, продукту, якість, спрямована на підвищення ефективності виробництва. Водночас покращення ефективності роботи підприємства залежить від якісного складу працівників, які в результаті виконаної роботи отримують матеріальну винагороду. Тому дослідження оплати праці та витрат на її формування створює становить основу багатьох наукових досліджень. Сутність поняття «заробітна плата» складна і багатогранна, тому її розглядають з різних аспектів, а саме підприємства, держави і працівників, які знаходяться у тісному взаємозв'язку. Доцільно зазначити, що заробітна плата є найважливішою ціною в економіці, адже це єдине або основне джерело доходу населення.

2. Формування взаємовідносин між роботодавцем та працівником внаслідок виконання окресленого кола робіт зумовлює необхідність чіткого врегулювання окреслених відношень. Фундаментом організації оплати праці в Україні є відповідна законодавча та нормативна база. Виникнення витрат на оплату праці, їх розмір, термін погашення, умови формування, право на отримання та відповідальних осіб при невиконанні чітко врегульовані нормативно-правовими документами, які протягом існування України весь час доповнювались та вдосконалювались. В умовах ринкової економіки нормативно-правова база щодо заробітної плати на підприємствах вирішує двоєдине завдання: гарантує оплату праці кожному працівникові відповідно до результатів його праці і вартості робочої сили на ринку праці; забезпечує роботодавцю досягнення в процесі виробництва такого результату, який

дозволив би йому після реалізації продукції на ринку праці та товарів відшкодувати витрати і отримати прибуток.

3. З метою соціальних гарантій для населення більшість держав встановлюють мінімальний розмір оплати праці, який гарантує працюючому населенню отримувати належну оплату праці. За даними Міжнародної організації праці, сьогодні понад 90% усіх країн світу мають законодавство, яке регулює мінімальну заробітну плату. Мінімальна заробітна плата в країнах Європейського Союзу доволі варіативна – від 261 євро на місяць в Болгарії до 1999 євро в Люксембурзі (станом на початок 2019 року). Мінімальна заробітна плата, як правило, найнижча в країнах, розташованих на сході Європейського Союзу, і значно вища в північно-західному регіоні. На етапі інтеграції в Європейський союз для українського населення мінімальна заробітна плата є найнижчою.

4. Передумовою виникнення витрат на оплату праці є документальне оформлення процесу укомплектування персоналу, шляхом оформлення працівника в лізинг, наймання в штат, аутсорсинг, або заповнення вакантної посади власними резервами. Для вітчизняних працівників витрати на оплату праці здійснюються за спеціальною системою, яка становить сукупність правил визначення співвідношень між мірою праці й винагороди працівників.

5. Організація та проведення аудиту витрат на оплату праці значною мірою залежить від обліково-інформаційного забезпечення. Функціональним призначенням організації обліку праці та розрахунків із заробітної плати на підприємстві є забезпечення своєчасності розрахунків з працівниками та бюджетом, контроль за плинністю кадрів, регулювання трудової дисципліни, а також формування інформаційної бази для здійснення оперативного контролю та складання звітності.

6. З метою удосконалення управління витратами на оплату праці здійснено їх класифікацію на продуктивні та непродуктивні. Тому проведений поділ дає змогу виокремити затрати на оплату праці, які

безпосередньо включаються до собівартості продукції, розмір якої впливає на величину прибутку підприємства. Таким чином, управлінський персонал суб'єкта господарювання може проаналізувати необхідність оптимізації непродуктивних та продуктивних витрат на оплату праці, що вплине на розмір собівартості продукції залежно від прийнятих управлінських рішень. Визначення доцільності впровадження одного з існуючих методів потрібно проводити кваліфікованим спеціалістом, одним із яких може бути аудитор.

7. Наявна ситуація, що склалася в питанні розрахунків з оплати праці: постійні зміни в законодавстві, жорсткий контроль за виплатою заробітної плати та нарахуваннями на неї, значні штрафи при виявленні помилок створюють необхідність підприємства та організації звертатися до незалежних експертів-аудиторів. На основі перевірки організаційно-розпорядчих документів, які фіксують адміністративні, управлінські, організаційні питання, щодо взаємодії, забезпечення й регулювання діяльності підприємства, його підрозділів і працівників аудитор формує висновок та рекомендації, щодо виправлення наявних помилок та покращення роботи персоналу. З цією метою вивчається увесь спектр документів, що регламентує порядок роботи, розподіл обов'язків, зокрема, накази, що відображають прийняття на роботу, звільнення з роботи, надання відпустки, посадові інструкції, правила внутрішнього розпорядку тощо. Зважаючи на великий обсяг робіт доцільним є виокремлення серед джерел інформації чотирьох основних груп документів: організаційно-розпорядчих, господарсько-договірних, обліково-фінансових та довідково-інформаційних. Кожна із зазначених груп має відповідний перелік первинних документів, які слугують важливим інформаційним джерелом при аудиті розрахунків з оплати праці.

8. Аудит витрат на оплату праці здійснюється в декілька етапів. А саме на підготовчому аудитор знайомиться з роботою підприємства клієнта, вивчає напрями та специфіку його фінансово-господарської діяльності, вивчає форму а систему оплати праці. На проміжному етапі аудитор

проводить детальний аналіз, оцінку надійності та ефективності функціонування системи обліку та внутрішнього контролю. На етапі фактичної перевірки аудитор робить окремі вибіркові перевірки розрахунків з метою порівняння власних результатів з отриманими обліковими даними. На основному етапі здійснюються перевірки по суті щодо заборгованостей за розрахунками з працівниками. А тоді на заключному етапі проводиться аналіз фінансової звітності з метою висловлення думки щодо правдивого подання інформації. Використання запропонованої організаційної моделі аудиту витрат на оплату праці дозволить покращити методику та якість перевірки розрахунків з персоналом на підприємстві.

9. При проведенні аудиту витрат на оплату праці на вітчизняних підприємствах важливе місце займає аналіз витрат з фонду заробітної плати. Своєчасний аналіз дозволяє попередити перевитрату, виявити методи та способи їх оптимізації і дає вихідний матеріал для розробки прогнозів по заробітній платі. Метою аналізу є також виявлення непродуктивних витрат щодо заробітної плати та причин перевитрат. Отже, аналіз дозволяє оцінити фонд оплати праці робітників виробничого підприємства, а також встановити причини приросту результативних показників за минулі періоди.

Список використаних джерел

1. Harnish V. Revenue per Employee, 2006. Режим доступу: <https://gazelles.com/static/resources/articles/RevenueperEmployee.pdf>
2. Kumbhakar S.C. Productivity and efficiency measurement using parametric econometric methods //Transparency, governance, and markets. Elsevier, Oxford. 2006. P. 21-61.
3. Lukic R. et al. The Analysis of Profit per Employee in the Trade of Serbia //Economia. Seria Management. 2015. Т. 18. № 1. P. 5-16. Режим доступу: <http://www.management.ase.ro/reveconomia/2015-1/1.pdf>
4. Siimann P., Alver J. On using an efficiency matrix in analysing profit per employee (on the basis of the Estonian SME software sector) //Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci. 2015. Т. 84. № 140. Режим доступу: <https://www.cceol.com/search/article-detail?id=-298447>
5. Абрамова О. С. Аналіз особливостей трактування дефініції "Заробітна плата" у сучасних умовах оподаткування. Вісник Університету банківської справи. 2018. № 3. С. 136–141.
6. Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України. База даних фінансової звітності емітентів. Режим доступу: <https://smida.gov.ua/db/emitent>
7. Безбатько О., Манакіна В. Удосконалення системи оплати праці: проблеми та шляхи вирішення. Довідник економіста. 2007. № 12. С. 70–74.
8. Богиня Д.П. Основи економіки праці: навч. посіб. 3-тє вид. К.: Знання – прес, 2002. – 313 с.
9. Болотіна Н. Б. Трудове право України : підруч. К. : Знання, КОО, 2000. 564 с.
10. Болотіна Н.Б. Чанишева Г.І. Трудове право України : підруч. К. : Знання, КОО, 2010. 564 с.

- 11.Буряк В. Г. Сутність поняття "фонд оплати праці" та вплив законодавчих змін значення терміна "мінімальна заробітна плата" на систему оплати праці підприємства поштового зв'язку "Укрпошта". Бізнес Інформ. 2017. № 4. С. 183-188.
- 12.Бутинець Ф. Ф., Петренко Н. І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світ. Житомир: ЖДТУ, 2003. 408 с.
- 13.Варламова І. С. Особливості організації обліку праці та розрахунків із заробітної плати. Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. 2019. Вип. 1. С. 51-56.
- 14.Варламова І. С. Проблеми обліку заробітної плати на підприємстві та напрями його вдосконалення. Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. 2019. Вип. 34. С. 135-139.
- 15.Васильчак С.В. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах : навчальний посібник, К. : АВТ, 2004. 424 с.
- 16.Ветрогон О. В. Заробітна плата як інструмент мотивації трудової діяльності. Інтелект ХХІ. 2018. № 3. С. 40-43.
- 17.Гадзевич О.І. Оплата праці в умовах ринку : теорія, практика. К.: КОНДОР, 2008. 400 с.
- 18.Гамова О.В., Донець О.С. Концептуальні основи проведення аудиту розрахунків за виплатами працівниками на підприємстві. Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. 2013. Вип. 1(2). С. 76–81.
- 19.Гарін Б. Б. Заробітна плата як складова частина сукупного попиту на внутрішньому ринку України. Вчені записки університету "КРОК". Серія : Економіка. 2015. Вип. 42. С. 30-37.
- 20.Грішанова О.А. Економіка праці та соціально-трудова відносини : підручник 5-е вид. К. : Центр учбової літератури, 2016. 390 с.
- 21.Давидюк Т.В. Бухгалтерський облік людського капіталу як засіб управління діяльністю підприємства . Збірник наукових праць [Поділ.

- держ. аграрно-техн. ун-ту]: наук. зб. Кам'янець-Подільський : ПДАТУ, 2009. Вип. 17, т. 2. С. 117-120.
22. Дробишева О. О. Економічна сутність, форми та система оплати праці. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2014. № 8. С. 48-55.
23. Дружиніна В.В. Оптимізація фонду заробітної плати на підприємствах. Актуальні проблеми економіки. 2011. № 9. С. 112-117.
24. Економіка підприємства : підручник / за заг. ред. С.Ф. Покропивного. Вид. 2-е, перероб. та доп. К. : КНЕУ, 2001. 528 с.
25. Економіка праці й соціально-трудова відносини: підручник . К.: Четверта хвиля, 2008р. 472 с.
26. Економічний аналіз: теорія і практика: Підручник / За ред. А.Г. Загороднього. Львів : Магнолія плюс, 2006. 428 с.
27. Єлісеєва О. К. Облік і аналіз заробітної плати на промисловому підприємстві. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2018. № 6(1). С. 98-102.
28. Збірник законів України про працю / Упоряд. Н.Б. Болотіна. 2-ге вид., випр. і доп. К.: Знання, 2008. 349 с.
29. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (зі змінами і доповненнями). Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/InstrukciyaKPlanuSchetov.aspx>.
30. Кадацька А., Пономаренко О. Удосконалення обліку оплати праці в сучасних умовах. Режим доступу: http://www.rusnauka.com/34_NIEK_2012/Economics/74744.doc.htm
31. Калина А. В. Економіка праці. Київ : МАУП, 2009. 272 с.
32. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII : чинне законодавство зі змінами та доповненнями станом на 1 груд. 2019 р.: (офіц. текст). – К.: ПАЛІВОДА А.В., 2019. – 120 с.

33. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 7 грудня 1984 р. № 8073-X / Верховна Рада УРСР. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>
34. Козуб І. Умова про оплату праці як одна з умов трудового договору / Підприємництво, господарство і право, 2013. №3. С. 59 - 63.
35. Конорев А.М., Кривошлыков В.С., Жахов Н.В. Эффективность использования трудовых ресурсов вагранном секторе экономики Курской области // Вестник Курской государственной сельскохозяйственной академии. 2016. № 4.
36. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР : чинне законодавство станом на 15.08.2019 р. К.: Алерта; ЦУЛ. 2011. 96 с.
37. Корягін М., Попкова О. Аспекти ведення бухгалтерського обліку інших заохочувальних та компенсаційних виплат персоналу. Науковий вісник НЛТУ України. 2011. № 21. С. 211–215.
38. Кошик В. Автоматизація обліку праці та заробітної плати на сучасному етапі. Економічний дискурс. 2014. Вип. 2. С. 342–344.
39. Кримінальний кодекс України : Закон України від 5 квітня 2001 р. № 2341-III / Верховна Рада України. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2341-14>.
40. Крутова А., Нестеренко О. Облік праці та її оплати в інформаційній системі підприємства торгівлі. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2015. Вип. 2. С. 174–187.
41. Круш П. В., Тульчинська С. О., Макроекономіка : навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2008. 328 с.
42. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: Навч. посібник. / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. К.: Каравела, 2010. 448 с.
43. Лишиленко О. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам. Бухгалтерський облік та аудит. 2004. № 12. С. 29-30.
44. Лубенченко О. Методика та організація обліку, аналізу і аудиту

- прямих витрат на оплату праці. Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер. : Економіка і управління. 2016. Вип. 37. С. 199-209
45. Лукашевич В. М. Економіка праці та соціально-трудові відносини : навч. посіб. Львів : Новий світ. 2004. 248 с.
46. Лукашевич В.М. Економіка праці та соціально-трудові відносини : навч. посіб. Львів : Новий світ, 2014. 248 с.
47. Мартин О. М. Заробітна плата як економічна категорія: соціально-економічні аспекти. Науковий вісник НЛТУ України. 2012. Вип. 22.7. С. 233-239.
48. Мелень О. В. Загальні принципи організації обліку та документування операцій із заробітної плати та розрахунків із працюючими. Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. 2018. № 5. С. 136-141.
49. Михайленко Д. Г. Застосування термінів мінімальна заробітна плата" та "прожитковий мінімум для працездатних осіб" з метою встановлення ознак правопорушень у сфері антикорупційного фінансового контролю. Юридичний вісник. Повітряне і космічне право. 2018. № 2. С. 173-181.
50. Михальченко Г. Г. Заробітна плата як індикатор соціально-економічного зростання країни. Соціально-трудові відносини: теорія та практика . 2017. № 2. С. 114-122.
51. Мінімальна заробітна плата в Україні. Режим доступу: <https://index.minfin.com.ua/ua/labour/salary/min/>
52. Мінфін: серед причин зростання середньої зарплати – трудова міграція українців. Режим доступу: <https://www.radiosvoboda.org/a/news-minfin-zarplata/29947384.html>
53. Накісько О. В. Заробітна плата як невід’ємна складова системи мотивації праці. Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. 2019.

- Вип. 200. С. 226-235
- 54.Офіційний сайт Державної служби статистики України. РЕЖИМ ДОСТУПУ: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
- 55.Петрик О. Аудит розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам: вимоги до організації та методики. Бухгалтерський облік і аудит, 2015. № 12. С. 18-26.
- 56.Погорелова Т. П. Основні організаційно-методичні аспекти аудиту розрахунків з оплати праці в сільськогосподарських підприємствах. Ефективна економіка. 2017. № 1. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2017_1_29
- 57.Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI . Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
- 58.Попович О. В. Заробітна плата як мотивація та підвищення працездатності працівників. Молодий вчений. 2018. № 3(1). С. 366-369.
- 59.Порядок здійснення державного контролю за додержанням законодавства про працю : Постанова Кабінету Міністрів України від 26 квітня 2017 р. № 295 / Кабінет Міністрів України. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/295-2017>
- 60.Потриваєва Н.В. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці: теоретичний аспект. Економічний форум : науковий журнал Луцького національного економічного університету. 2014. № 1С. 243-248.
- 61.Про держаний бюджет на 2019 рік : Закон України від 23 листопада 2018 р. № 2629-VIII / Верховна Рада України. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2629-viii>.
- 62.Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України № 2464-VI [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2019. № 23.Ст. 11. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.

63. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР: станом на 01.01.2009 . Офіційний сайт Верховної Ради України. Режим доступу : zakon1.rada.gov.ua.
64. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020 : Указ Президента України № 5 від 12.01.2015. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5/2020>
65. Рибалко О. М. Аналіз витрат на оплату праці на ПАТ "Мотор Січ". Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки, 2017. № 4. С. 155-161.
66. Рябчук О. Г. Особливості та проблеми аудиту розрахунків з оплати праці. Науковий погляд: економіка та управління. 2018. № 4. С. 123-130.
67. Савченко В.Я. Аудит: Навчальний посібник / В.Я. Савченко. К.: КНЕУ, 2012. 216 с.
68. Саух І.В. Методика перевірки операцій з оплати праці та пов'язаних з нею розрахунків. Вісник ЖДТУ. 2012. № 2 (20). С. 428–433
69. Саченко С. І. Комп'ютеризований внутрішній аудит: оцінка вихідної бази та алгоритмізація. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 7. С. 884-887
70. Саченко С. І., Панасюк В. М., Черешнюк О.М. Особливості внутрішнього аудиту реалізації послуг готельного господарства. Економіка та суспільство. 2017. № 10. С. 803–809
71. Саченко С. І., Черешнюк О. М. Концепція обліку інноваційної діяльності. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. 2018. № 6 (17). С. 740–745
72. Соціально-економічне становище України. Державна служба статистики України. Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
73. Ткаченко Н. М. Мінімальна заробітна плата, зміни та їх вплив на заробітну плату та розмір статутного капіталу, на рівень. Вісник економічної науки України. 2019. № 1. С. 132-137

- 74.Ткаченко Н. Узагальнення методичних підходів до організації обліку оплати праці. Україна: аспекти праці. 2001. № 5. С. 31–36.
- 75.Толуб'як В. С. Заробітна плата та її вплив на формування фінансових ресурсів системи пенсійного забезпечення. Теорія та практика державного управління. 2010. Вип. 2. С. 242-249.
- 76.Фальченко О.О. Соціальне стимулювання праціготельно-ресторанного господарства . Глобальні та національніпроблеми економіки: електрон. наук. фахове вид. 2017. Вип. 20. С. 607-610.
- 77.Чепець О. Г. Шляхи вдосконалення обліку та аудиту розрахунків з оплати праці. Бізнес Інформ, 2019. № 7. С. 225-230.
- 78.Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання.: монографія. Х.: ВД «ІНЖЕК», 2006. 368 с.
- 79.Черкашина Т.В. Облік у бюджетних установах : навчальний посібник. Одеса : ОНЕУ, ротапінт, 2013. 264 с.
- 80.Шкуліпа Л.В. Вплив макроекономічних чинників на заробітну плату працівників. Вісник економіки транспорту і промисловості. 2013. № 41. С. 267-274.
- 81.Якою є мінімальна заробітна плата у країнах Європи? Режим доступу: <https://ukrreporter.com.ua/business/yakoyu-ye-minimalna-zarobitna-plata-u-krayinah-yevropy.html>

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет фінансів та обліку
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу**

ЧИЖЕВСЬКА Ірина Андріївна

АУДИТ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
магістерська програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу

Випускна кваліфікаційна робота за ступенем «магістр»

Частина 2

ДОДАТКИ

Тернопіль-2019

Додаток А

Трактування терміну «заробітна плата» різними авторами

Автори	Визначення
Кодекс законів про працю України [32]	Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.
Податковий кодекс України [57]	Заробітна плата – основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом.
Толуб'як В. С. [75]	Заробітна плата – це плата робітнику за виконану роботу, яка дає йому можливість забезпечувати себе та свою сім'ю необхідними засобами до життя, а також заощаджувати на майбутнє.
Н.Б. Болотіна [9]	Заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості.
Круш П.В. [41]	Заробітна плата – це винагорода або заробіток, обчислений у грошовому виразі, який за трудовим договором роботодавець сплачує працівникові за роботу, яку виконано або має бути виконано.
Лукашевич В.М. [45]	Заробітна плата – це елемент ринку праці, що складається в результаті взаємодії попиту на працю і її пропозиції і виражає ринкову вартість використання найманої праці.
Дружиніна В.В. [23]	Заробітна плата – це основна частина трудового доходу працівника, який він отримує в результаті реалізації здатності до праці і який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили.
Шкуліпа Л.В. [80]	Заробітна плата – це елемент витрат виробництва, і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні

	високих кінцевих результатів праці.
Попович О.В. [58]	Заробітна плата – це економічна категорія, яка відображає відносини між найманими працівниками і роботодавцями щодо розподілу доходу.
Мартин О.М. [47]	Заробітна плата – це оплата послуг праці робітника, яка відображаючи соціально - економічне становище в національній економіці та рівень життя у суспільстві, дає можливість робітникові і його сім'ї забезпечувати поточне споживання, а також заощаджувати на майбутнє споживання
Васильчак С.В. [15]	Заробітна плата – це будь-який заробіток, обчислений у грошовому виразі, що його за трудовим договором власник, або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги

Додаток Б

Трактування терміну «оплата праці» різними авторами

Автори	Визначення
Шкуліпа Л.В. [80]	Оплата праці – система відносин, пов'язаних із забезпеченням встановлення і здійснення роботодавцем виплат працівникам за їх працю відповідно до законів, іншими нормативними правовими актами, колективними договорами, угодами, локальними нормативними актами та трудовими договорами.
Попович О. В. [58]	Оплата праці – це винагорода за працю залежно від кваліфікації працівника, складності, якості та умов виконаної роботи, а також компенсаційні виплати (доплати і надбавки компенсаційного характеру, в тому числі за роботу в умовах, що відхиляються від нормальних і стимулюючих виплати).
Черкашина Т.В. [79]	Оплата праці – це будь-який заробіток, обчислений, як правило, у грошовому виразі, що його за трудовим договором власник або вповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги.
Грішанова О.А. [20]	Система оплати праці — це визначений взаємозв'язок між показниками, що характеризують міру (норму) праці та міру її оплати в межах і понад норми праці, які гарантують одержання працівником заробітної плати відповідно до фактично досягнутих результатів праці (відносно норми), погодженої між працівником і роботодавцем ціною його робочої сили.
Потриваєва Н.В. [60]	Оплата праці – це витрати роботодавця за фактично виконану роботу та шанс працівника отримати плату за працю за певних умов

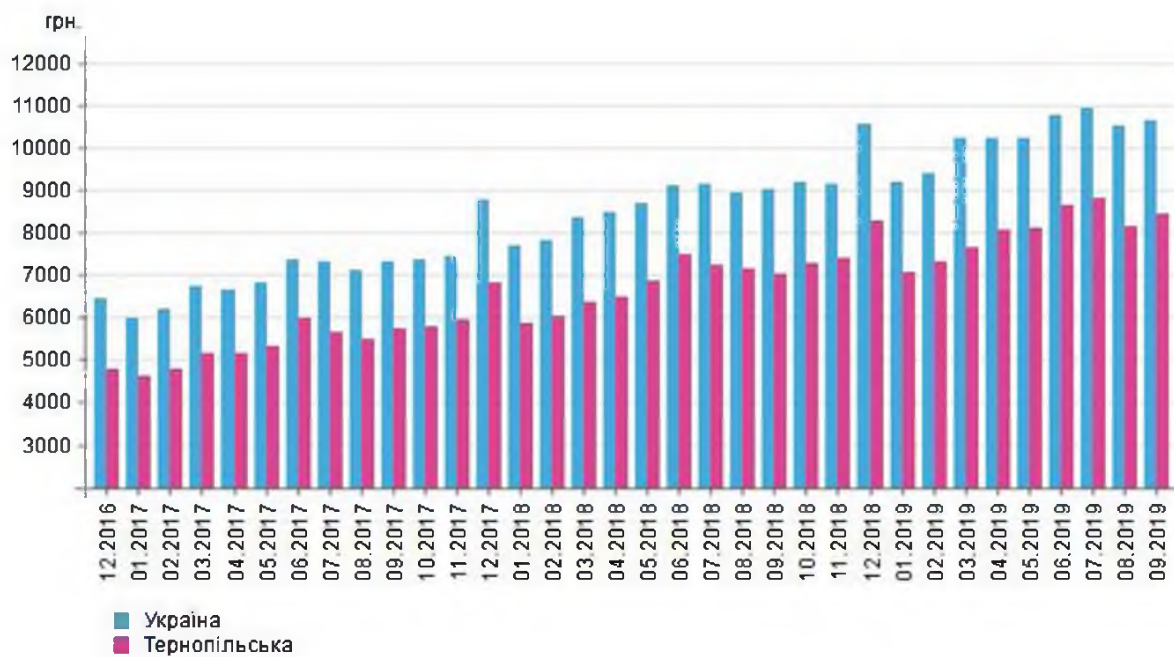
Додаток В

Зміни мінімальної заробітної плати відповідно до Законів України

Дата встановлення	Розмір мінімальної заробітної плати, грн	№ та дата прийняття закону
1	2	3
30 січня 1998 р.	45	від 24.12.1998 р. №780
01 липня 1998 р.	55	
01 січня 1999 р.	74	від 25.12.1988 р. №366-IV
01 квітня 2000 р.	90	від 01.06.2000 р. №1766-IV
02 липня 2000 р.	118	той же
01 січня 2002 р.	140	від 13.12.2001 р. № 269-II
01 липня 2002 р.	160	той же
01 січня 2003 р.	185	від 26.12.2002 р. №372-IV
01 липня 2003 р.	205	той же
01 січня 2004 р.	205	від 11.05.2004 р. №1704-IV
01 липня 2004 р.	237	від 17.06.2004 р. №1801-IV
01 січня 2005 р.	262	від 23.12.2004 р. №2283-IV
01 квітня 2005 р.	290	той же
01 липня 2005 р.	310	той же
01 вересня 2005 р.	332	той же
01 січня 2006 р.	350	від 20.12.2005 р. №3235-IV
01 липня 2006 р.	375	той же
01 грудня 2006 р.	400	той же
01 січня 2007 р.	400	від 19.12.2006 р. №3225-IV
01 липня 2007 р.	420	той же
01 грудня 2007 р.	450	той же
01 січня 2008 р.	515	“Про державний бюджет України на 2008 рік”
01 квітня 2008 р.	525	той же
01 жовтня 2008 р.	545	той же
01 грудня 2008 р.	600	той же
01 січня 2009 р.	605	“Про державний бюджет України на 2009 рік”
01 квітня 2009 р.	625	той же
01 липня 2009 р.	630	той же
01 жовтня 2009 р.	650	той же
01 листопада 2009 р.	740	той же
01 січня 2010 р.	800	“Про встановлення прожиткового мінімуму і мінімальної заробітної плати на 2010 рік”
01 лютого 2010 р.	840	той же
01 квітня 2010 р.	880	той же
01 липня 2010 р.	907	той же
01 жовтня 2010 р.	920	той же
01 січня 2011 р.	941	“Про державний бюджет України на 2011 рік”
01 квітня 2011 р.	960	той же
01 жовтня 2011 р.	980	той же
01 грудня 2011 р.	1040	той же
01 січня 2012 р.	1094	“Про державний бюджет України на 2012 рік”
01 липня 2012 р.	1109	той же
01 жовтня 2012 р.	1118	той же
01 грудня 2012 р.	1134	той же
01 січня 2013 р.	1147	“Про державний бюджет України на 2013 рік”
01 грудня 2013 р.	1280	той же
01 січня 2014 р.	1280	“Про державний бюджет України на 2014 рік”
01 січня 2015 р.	1280	“Про державний бюджет України на 2015 рік”
01 грудня 2015 р.	1387	той же
01 січня 2016 р.	1450	“Про державний бюджет України на 2016 рік”
01 травня 2016 р.	1550	той же
01 грудня 2016 р.	1600	той же
01 січня 2017 р.	3200	“Про державний бюджет України на 2017 рік”
01 січня 2018 р.	3723	“Про державний бюджет України на 2018 рік”
01 січня 2019 р.	4173	“Про державний бюджет України на 2019 рік”

Додаток Г

Середня заробітна плата по Тернопільській обл. за останні роки (грн.)



Додаток Д

Таблиця 1. Характеристика основних способів формування персоналу підприємства

Способи формування персоналу	Виконавець	Зміст
Наймання в штат	Роботодавець або спеціалізоване кадрове (рекрутингове) агентство	Завдання з пошуку, оцінки та відбору може виконуватись як самим роботодавцем, так і бути передане спеціалізованому кадровому агентству. При цьому роботодавець оформляє підібраних фахівців до себе в штат, виконує всю пов'язану з таким оформленням адміністративну роботу, здійснює управління персоналом, контролює якість виконуваної ними роботи.
Оформлення працівника в лізинг	Лізингова компанія, спеціалізовані агентства	Пошук і підбір фахівця здійснює лізингова компанія. Вона ж наймає його, оформляючи в свій штат і надає роботодавцю для виконання його завдань. У цьому випадку роботодавець зберігає за собою функцію управління та контролю над якістю виконуваної роботи, але лізингова компанія бере на себе всю адміністративну роботу щодо переданого в лізинг фахівця. З плином часу у роботодавця є можливість перевести вподобаного співробітника у свій штат, виплативши лізинговій компанії узгоджену винагороду, як правило, еквівалентну вартості послуги пошуку та відбору такого фахівця через кадрове агентство.
Аутстафінг або виведення персоналу за штат організації	Спеціалізовані кадрові агентства	При аутстафінгу відбувається оформлення в штат спеціалізованого агентства працівників компанії, яка з фінансово-економічних причин не в змозі тримати цей персонал у себе. Таким чином, кадрове агентство виконує функції роботодавця: укладає трудові контракти з персоналом, веде кадрову документацію, здійснює відрахування єдиного соціального внеску, оформляє лікарняні тощо, але фактично люди продовжують працювати на своїх попередніх робочих місцях.
Темпінг персоналу	Спеціалізовані кадрові агентства	Темпінг – короточасне (від 1-го дня) використання оренди персоналу для вузькоспеціалізованих робіт.
Аутсорсинг	Аутсорсингова компанія	Аутсорсинг – процес передачі бізнес-функцій зовнішньому виконавцеві. Класичною формулою може виступати наступне визначення: «залишаю собі функції, які я можу робити краще за інших; передаю функції, які зовнішній виконавець робить краще за інших». Аутсорсингова компанія не тільки надає свого працівника для виконання необхідної функції, але й бере на себе всю відповідальність за пошук, підбір, оцінку і професійний розвиток фахівця, а також за контроль над якістю виконуваної ним роботи. Вона ж наймає його в штат і виконує стосовно нього всю адміністративну роботу.
Заповнення вакантної посади (робочого місця) власними резервами	Роботодавець	Роботодавець самостійно підбирає персонал для заповнення вакантних посад (робочих місць) із внутрішніх резервів людських ресурсів шляхом кадрової ротації, суміщення, переміщення, розвитку і несе пов'язані з цим витрати.

Додаток Е

Інформаційні джерела аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці

Типова форма	Назва документу	Нормативний документ
1	2	3
Загально-організаційні документи		
	Статут, Положення про оплату праці, Положення про відпустки, Положення про преміювання, штатний розпис, Положення про функціональні підрозділи, посадові інструкції, правила внутрішнього трудового розпорядку	Накази, розпорядження підприємства
	Колективний договір	власна розробка підприємства з урахуванням вимог Закону України від 01.07.1993 р. №3356
	Наказ про облікову політику підприємства	власна розробка підприємства з урахуванням вимог наказу Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. №635
Кадрові документи		
П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття	Наказ Держкомстату України від 05.12.2008 р. №489
П-3	Наказ (розпорядження) про надання відпустки	
П-4	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)	
П-2	Особова картка працівника	Наказ Держкомстату України та Міністерства оборони України від 25.12.2009 р. №495/656
	Накази про преміювання тощо; особові справи працівників (заяви та інші обов'язкові документи); графіки відпусток	Накази, розпорядження підприємства
	Трудові договори; договори цивільно-правового характеру (підряду, надання послуг тощо)	власна розробка підприємства з урахуванням вимог Цивільного кодексу України від 16.01.2003 р. № 435-IV, Роз'яснення
		Міністерства юстиції України від 20.12.2011 р.
	Трудові книжки	Постанова Кабінету міністрів України від 27.04.1993 р. № 301

Бухгалтерські документи		
П-12	Табель обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати	Наказ Міністерства статистики України від 09.10.1995 р. № 253. Згідно з наказом Держкомстату від 05.12.2008 р. №489 ці форми втратили чинність з 01.01.2009 р., але підприємство має право виходячи з практичної доцільності самостійно розробити необхідні документи, взявши за основу скасовані
П-14	Табель обліку використання робочого часу	
П-54	Особовий рахунок	
П-55	Накопичувальна картка виробітку та заробітної плати	
П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати	
П-15	Список осіб, які працюють в понадурочний час	
П-51	Розрахункова відомість	
П-52	Розрахунок заробітної плати	
П-53	Платіжна відомість	
П-16	Листок обліку простоїв	
П-5	Табель обліку використання робочого часу	Наказ Держкомстату України від 05.12.2008 р. №489
П-6	Розрахунково-платіжна відомість працівника	
П-7	Розрахунково-платіжна відомість (зведена)	
	Маршрутні листи	Наказ Держкомстату України від 17.02.1998р. №74
	Акти виконаних робіт	власна розробка підприємства з урахуванням вимог Закону України від 16.07.1999 р. №996 та наказу Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. №88
КО-1, КО-2	Касові документи (прибуткові та видаткові касові ордери)	Постанова Правління Національного банку України від 15.12.2004р. №637
	Виписка банку	Постанова Правління Національного банку України від 18.06.2003р. №254
Додаток 2	Платіжні доручення	Постанова Національного банку України від 21.01.2004р. №22
	Реєстр депонованої заробітної плати	Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356
	Бухгалтерська довідка	
	Журнал 5, 5А, Журнал 3, Відомість 3.2, 3.5, 3.6, Журнал 1, Відомість 1.1, 1.2, 1.3, Журнал 7, Відомість 7.3	
	Головна книга за рахунками: 66, 65, 64, 39, 37, 47, 33, 31, 30, 23, 91, 92, 93, 94, 97	
Форми № Д4, № Д5,	Звіт про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб	Наказ Міністерства фінансів України від 14.04.2015 р. № 435

№ Д6, № Д7	та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до органів доходів і зборів; Звіт про суми нарахованого доходу застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску та інші	
1ДФ	Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку	Наказ Міністерства фінансів України від 13.01.2015 р. №4
Ф4-ФСС з ТВП	Звіт по коштах загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням	Постанова Правління ФСС з ТВП від 18.01.2011 р. №4
1-ПВ	Звіт із праці	Наказ Державної служби статистики України від 10.06.2016 р. № 90
Форма №1, Форма №2, Форма №3	Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)	Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73
Інші документи		
Додаток 22	Виконавчі листи	Наказ Державної судової адміністрації України від 17.12.2013 р. №173
	Листки непрацездатності	Наказ Міністерства охорони здоров'я України, Міністерства праці та соціальної політики України, Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України від 03.11.2004 р. №532/274/136ос/1406