

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут інноваційних освітніх технологій
Кафедра обліку і оподаткування

КАЧУНЬ Ірина Дмитрівна

ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА
АУДИТУ

Спеціальність: 071 – Облік та оподаткування
кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала студентка
групи ОПДзм-21
Качунь Ірина Дмитрівна

Науковий керівник:
к.е.н., доцент Фаріон В.Я.

Кваліфікаційну роботу допущено
до захисту

«___» _____ 20__ р.

Завідувач кафедри

_____ **Н.В. Починок**

Тернопіль – 2020

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ	6
1.1. Економічна сутність виплат працівникам	6
1.2. Види та форми оплати праці на підприємствах	8
Висновок до розділу 1.....	14
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ	16
2.1. Methodика обліку оплати праці за фактично відпрацьований час	16
2.2. Облік виплат працівникам за середнім заробітком	23
2.3. Methodика обліку утримань із виплат працівників та нарахування єдиного соціального внеску	30
2.4. Основні аспекти обліку виплат працівникам в умовах автоматизації	41
Висновок до розділу 2.....	45
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ Й АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ.....	47
3.1. Інформаційне забезпечення аналізу й аудиту виплат працівникам.....	47
3.2. Аналіз ефективності виплат працівникам підприємства.	51
3.3. Methodика аудиту виплат працівникам.....	57
Висновки до розділу 3	63
ВИСНОВКИ	64
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	68

ВСТУП

В процесі здійснення господарської діяльності, між підприємством та його найманими працівниками виникають трудові відносини, які завжди супроводжуються здійсненням розрахунків, які у переважній більшості пов'язані із виплатою заробітної плати та інших виплат. У зв'язку із цим, як і усі розрахунки, повинні відображатися у бухгалтерському обліку. Оскільки, виплати працівникам завжди належать до одних із найважливіших елементів економічного господарювання.

Так, від розміру виплат працівникам залежить не лише рівень життя самих працівників, а й відповідно ефективність виробництва на підприємстві, його конкурентоспроможність та й продуктивність праці працівників підприємства. Зазначені обставини й формують **актуальність обраної теми**, оскільки облік, аналіз та аудит виплат працівникам має безпосередній вплив на продуктивність праці працівників, збереження робочих місць та ефективність роботи самого підприємства.

Метою роботи є вивчення теоретично-практичних питань обліку, аналізу та аудиту виплат працівникам, дослідження методів організації ведення виплат працівникам, а також дослідження та впровадження пропозицій щодо вдосконалення обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Відповідно до мети роботи сформовано перелік наступних завдань:

- уточнити економічну сутність виплат працівникам;
- вивчити діючі системи та форми оплати праці;
- проаналізувати особливості організації обліку виплат працівникам;
- дослідити сучасний рівень методики обліку виплат працівникам за фактично відпрацьований час;
- розкрити особливості обліку виплат працівникам за середнім заробітком;
- вивчення методики нарахування та обліку єдиного соціального внеску та утримань із виплат працівників;

- розкрити порядок обліку виплат працівникам в умовах автоматизації;
- проведення оцінки ефективності виплат працівникам на ТОВ «Радивилівські Лани»;
- - узагальнити методичні підходи аудиту виплат працівникам.

Об’єктом дослідження є система розрахунків виплат працівникам ТОВ «Радивилівські Лани».

Предметом дослідження визначено теоретико-методичні та організаційно-практичні аспекти обліку, аналізу та аудиту виплат працівникам ТОВ «Радивилівські Лани».

Методи дослідження. Основою проведення дослідження є методи синтезу, аналізу та порівняння, а також за допомогою системного підходу при дослідженні наукових праць учених, законодавчих змін що регулюють питання обліку, аналізу та аудиту виплат працівникам.

Інформаційною базою дослідження є нормативно-правові акти, Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту, праці вітчизняних та зарубіжних учених із проблем обліку, аналізу й аудиту виплат працівникам, практичні дані ТОВ «Радивилівські Лани».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в комплексному дослідженні теоретичних та практичних аспектів функціонування систем обліку й аналізу виплат працівникам в умовах зростання потреби в достовірній інформації з боку керівництва підприємства. Визначено економічну сутність виплат працівникам, організацію їх обліку, види та форми оплати праці на підприємствах, а також було досліджено питання щодо обліку виплат працівникам за фактично відпрацьований час, за середнім заробітком, облік виплат в умовах автоматизації, здійснено аналіз ефективності виплат працівникам на підприємстві та відповідно запропоновано удосконалення методики аудиту виплат працівникам.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості вирішення назрілих проблем щодо удосконалення чинної методики обліку,

аналізу й аудиту виплат працівникам.

Апробація. За результатами дослідження опубліковано тези у збірнику наукових праць студентів афедри обліку і оподаткування.

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 74 найменувань. Основний текст викладено на 86 сторінках, робота містить 3 рисунки та 9 таблиць.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ

1.1. Економічна сутність виплат працівникам

Виплати працівникам є одним із найважливіших складників, що становлять зобов'язання суб'єкта господарювання. Виплати працівникам, а саме їх повнота, точність та своєчасність оплати становлять їхню соціальну важливість. Так як, такі виплати прямо впливають на забезпечення та добробут працівників, а також й впливають на розміри витрат самого ж господарюючого суб'єкту.

Відтак, у діяльності суб'єкта господарювання від правильності організації (як теоретичного так і практичного) обліку виплат працівникам залежить правильність виконання основних функцій як самої заробітної плати так й інших виплат працівникам.

Тому, вважаю за доцільне зупинитись саме на виплатах працівникам, та їх класифікації. Однак, перше слід зазначити законодавчі акти які регулюють виплати працівникам, зокрема: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Податковий кодекс України, НП(С)БО 26 «Виплати працівникам», НП(С)БО 16 «Витрати», МСБО «Виплати працівникам», тощо.

На даний час в Україні наявні декілька нормативно правових акти у яких міститься суть поняття «виплат працівникам» та їх класифікація. Засадами формування бухгалтерського обліку виплат працівникам та відображення їх змісту у фінансовій звітності регулюється Національним Положенням (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» (надалі за текстом - НП(С)БО), що фактично розроблене аналогічно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» (надалі за текстом - МСБО 19). Так, відповідно до останнього, поняття «виплати працівникам» - це усі форми компенсації, які надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, що

надані працівниками [30]. Тобто, виплати працівникам – це система, що складається з поточних виплат, а також виплат при припиненні трудової діяльності, виплат інструментами власного капіталу та інших довгострокових виплат.

Нарахування виплат здійснюється у залежності від їх виду та призначення та в залежності від облікової політики підприємства, за допомогою рахунків витрат класу 9 «Витрати діяльності» або ж класу 8 «Витрати за елементами», зобов'язання щодо виплат працівникам обліковуються на рахунку класу 6 «Поточні зобов'язання», а саме 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» [25].

Що стосується НП(С)БО 26, то у даному стандарті наведено класифікацію виплат працівникам згідно категорій, проте, недостатньо деталізовано порядок їх визнання, оцінки та відображення у обліковій системі.

Так, для того аби отримати достовірну інформацію для формування звітності по виплатах працівникам на підприємстві повинен бути робочий план рахунків, у якому містилися б субрахунки за видами виплат, терміни їх виплат, видами зобов'язань, а також за джерелами витрат [31].

1.2. Види та форми оплати праці на підприємствах

Перш ніж перейти до видів та форм оплати праці, вважаю за необхідне описати визначення поняттю «заробітна плата». Згідно із статтею 1 Закону України «Про оплату праці», заробітна плата – це винагорода працівника, що обчислена у грошовому виразі, яку роботодавець сплачує працівникові за виконану останнім роботу [52].

Схоже визначення даному поняттю міститься у статті 49 Кодексу законів про працю [22]. У Міжнародній Конвенції № 95 від 01.07.1949 року «Про охорону заробітної плати», визначає поняття «заробітна плата» як винагорода, яка обчислюється в грошах відповідно до укладеного договору чи національного законодавства, яку роботодавець повинен сплатити працівникові [23].

Дані визначення не відображають економічного змісту заробітної плати, а визначають це поняття як цивільно-правові відносини між працівником і роботодавцем. Науковці В. Гринчуцький і В. Заброцький приходять до думки, що «заробітна плата як категорія належить до відносин найманої праці. Заробітна плата відображає відносини що виникли між дома власниками: першого власника робочої сили, другого – власника грошових коштів. Працівник наймається для того, щоб, продавши свою послугу – працю, отримати засоби для існування – заробітну плату» [7].

Що стосується форм та видів оплати праці то в залежності від технологічних операцій підприємства, його трудових функцій та сфери діяльності працівників підприємства на підприємстві встановлюються певні форми і системи оплати праці працівникам.

Згідно із Методичних рекомендацій № 186, форма оплати праці – це вид чи семи оплати праці працівникові, згрупований відповідно до показників обліку результатів праці з оцінкою виконаної роботи працівником.

На даний час в Україні діють дві форми оплати праці: почасова та відрядна форми.

Основана відмінність у цих формах оплати праці полягає у тому, що почасова форми підлягає застосуванню у випадку коли результати праці вимірюють від кількості відпрацьованого часу, відрядна форма підлягає застосуванню у випадку коли результати роботи вимірюються в залежності від кількості виготовленої продукції, тобто різниця відображається в залежності від показнику який використовується для оцінки результатів роботи.

Для визначення яку форму оплати праці слід застосовувати на певному підприємстві, можна виділити умови згідно якими слід застосовувати форму оплати праці – відрядну, такими умовами є:

- у випадку стимулювання працівників до збільшення виробництва продукції, підвищення інтенсивності праці працівників внаслідок скорочення чисельності працівників;
- у працівників є реальна можливість збільшити виробіток продукції понад норму;
- наявна економічна можливість підприємства перекривати витрати на облік робіт за рахунок економічної ефективності збільшеного виробітку;
- внаслідок застосування такої форми оплати праці відсутні негативні фактори впливу на якість виробленої продукції, тощо.

При наявності зазначених умов варто застосовувати відрядну форму оплати праці, при відсутності даних умов необхідно застосовувати почасову форму оплати праці.

Так форми оплати праці в свою чергу під розподіляються на такі системи оплати праці:

Відрядна форма оплати праці – розмір заробітної плати розраховуються виходячи із встановлених оцінок за виготовлену продукцію (виконану роботу).

Складається із таких систем:

1. пряма відрядна – оплата праці розраховується виходячи із оцінки за кожну одиницю виготовленої продукції;
2. відрядно – преміальна - оплата праці розраховується виходячи за фактично здійснений виробіток продукції та премії за належне виконання чи

здійснення перевиконання роботи;

3. непряма відрядна – це заробіток персоналу, який допомагає основному персоналу, їх зарплата розраховується виходячи із результатів діяльності основних працівників.;

4. акордна – зарплата яка розраховується працівникам за весь комплекс виконаної роботи, а не за окрему одиницю виготовленої продукції.

Почасова форма оплати праці – розмір заробітної плати розраховуються згідно установленій на підприємстві тарифної ставки або ж за фактично відпрацьований робочий час. Складається із таких систем:

1. Проста почасова – розмір заробітної плати залежить тарифної ставки (окладу) або ж в залежності від кількості відпрацьованого робочого часу.

2. Почасова – преміальна - розмір заробітної плати розраховується за фактично відпрацьований час роботи та премії за якісне виконання роботи.

Відповідно до статті 96 Кодексу законів про працю України (КЗпП), основою організації оплати праці в Україні є тарифна система, яка в свою чергу включає в себе тарифні сітки, ставки, схеми посадових окладів [22].

Що стосується безтарифної системи, то при такій системі заробітна плата працівника становить певну частку у фонді оплати праці у всьому підприємстві.

Форми та система оплати праці на підприємстві визначаються у колективному договорі. У тому випадку, якщо на підприємстві не укладено колективного договору, то форми та система оплати праці визначається у місцевому документі самого підприємства та погоджується з виборним органом профспілкової організації, до прикладу, таким документом може бути Положення про оплату праці, (ч. 2 ст. 97 КЗпП і ст. 15 Закону про оплату праці) [22, 52].

При встановленні почасової форми оплати праці підлягає застосуванню тарифна система оплати праці, яка містить у собі:

Тарифну сітку – це певні встановлені кваліфікаційні розряди та тарифні коефіцієнти, на основі яких визначається у залежності від кваліфікації та складності роботи, розмір тарифних ставок оплати праці працівників. Тобто,

тарифна сітка визначає співвідношення оплати праці працівникам та кваліфікація їх роботи

Тарифний розряд – це встановлений показник, відповідно якого відображає складність виконаної працівником роботи та рівень його кваліфікації.

Кваліфікаційний розряд – це показник, який показує рівень професійності працівника.

Відповідно, кожному тарифному розряду відповідає певний коефіцієнт у тарифній сітці. Так, складаючи тарифну сітку та визначаючи тарифні коефіцієнти необхідно враховувати характеристику самого виробництва, та потребу у стимулюванні (матеріальному) працівників підвищувати свою професійність [51].

Отже, виконувані роботи працівниками відносять до певного тарифного розряду з відповідним присвоєнням кваліфікаційного розряду. Таке присвоєння здійснюється відповідно до Тарифно-кваліфікаційного довідника. Останній являє собою довідник, який є нормативним документом, та містить перелік робіт, опис професій, вимоги щодо навичок працівника, його знань, навичок тощо.

Так, тарифна ставка першого розряду встановлює розмір оплати праці за низько кваліфіковану працю, відповідно тарифний коефіцієнт для такого розряду дорівнює 1. В подальшому тарифні ставки встановлюються в залежності від кваліфікації робітника, при вищій кваліфікації вищий розряд і відповідно більша тарифна ставка. Тобто, тарифні ставки другого і наступних розрядів визначаються шляхом множення тарифного коефіцієнту відповідного розряду на тарифну ставку першого розряду.

Варто й зазначити, що до прикладу, робота керівників підприємств, службовців, тощо оплачується відповідно до посадового окладу – норми оплати праці за місяць.

Що стосується почасової оплати праці працівникам, то при ній працівникам встановлюють нормовані завдання відповідно до статті 92 КЗпПУ (встановлений обсяг роботи, яку працівник повинен виконати протягом певного

періоду: робочу зміну, місьць).

При встановленні почасової форми оплати праці ведеться облік робочого часу. Відповідно до КЗпП України визначено такі види обліку робочого часу: щоденний, щотижневий, підсумований.

Заробітна плата працівникам при простій почасовій системі оплати праці нараховується відповідно до присвоєної працівнику тарифної ставки або ж окладом за фактично відпрацьований робочий час. Окрім того, науковці виділяють такі підвиди почасової системи оплати праці:

1. Погодинна оплата – визначається шляхом множення фактичній кількості відпрацьованих годин на тарифну ставку за годину роботи;
2. Поденна оплата - визначається шляхом множення фактичній кількості відпрацьованих днів на денну тарифну ставку;
3. Місячна оплата - визначається виходячи з окладу та фактично відпрацьовані робочі дні.

Також, при місячній оплаті праці працівникам, оплата праці повинна бути не нижче мінімальної заробітної плати у місячному розмірі. При погодинній оплаті праці, оплата праці повинна бути не нижчою мінімальної заробітної плати у годинному розмірі.

Почасова-преміальна – це проста почасова система оплати праці, що доповнена премією за виконання працівником тих чи інших показників роботи. Тобто, працівнику до нарахованої заробітної плати за тарифним окладом чи ставкою за фактичний час роботи, оплачується премія. Останні нараховуються відповідно до локального документа розробленого на підприємстві, зазвичай, таким документом є Положення про преміювання.

Щодо відрядної форми оплати праці, а саме застосування її конкретної системи залежить від порядку обліку виробленої продукції та порядку розрахунку заробітної плати [7].

При розрахунку розміру оплати праці за відрядною формою визначається від норм виробітку, виробничих завдань, та розраховані на основі норм часу (розмір заробітної плати залежить від рівня виконаної роботи та виробничих

завдань, однак, при цьому, працівник повинен дотримуватися робочого часу).

При прямій відрядній системі оплати праці, її розмір визначається за визначеною заздалегідь ціною за кожен вироблену продукцію. Основним елементом такої системи є відрядна розцінка (величина, яка встановлюється на кожен вироблену продукцію (виконану роботу) із врахуванням тарифної ставки, яка відповідає розряду роботи, нормам виробітку чи норм часу на роботу).

Відрядно-преміальна система оплати праці полягає у визначенні розміру заробітної плати за відрядними розцінками та нарахованої премії. При цьому, у положенні про преміювання повинно бути зазначено показники, які нараховується премія, та відповідно розмір останньої за перевиконання визначених показників.

Розрахунок оплати праці за відрядно-прогресивною системою здійснюється за відрядними розцінками, у випадку понад норму – за підвищеними відрядними розцінками. Найдоцільніше використовувати таку систему, коли необхідне виконання понаднормово виробітку та виробничих завдань. Відрядно – прогресивна система оплати праці супроводжує збільшення розміру заробітної плати внаслідок чого й збільшується собівартість виготовленої продукції, тому її не часто використовують підприємства у своїй діяльності. У випадку застосування, така система застосовується як тимчасовий захід із обов'язковим зазначенням строку на який вона запроваджується.

Непряма відрядна система для оплати праці «допоміжних» працівників застосовується для визначення заробітної плати таким працівникам, розмір якої на пряму залежить від результатів роботи «основних» працівників, тих які займаються безпосереднім запуском продукції. Також, встановлюються непрямі відрядні розцінки за одиницю виробленої основними робітниками продукції, яких обслуговує допоміжний працівник. Однак, у застосуванні даної системи є ряд факторів що ускладнюють, до прикладу, через різну кваліфікацію та досвід основних робітників на аналогічному обладнанні може вироблятися різна кількість продукції. Відтак, враховувати оплату праці допоміжного

персоналу в залежність від результатів роботи основних робітників є часто економічно невиправдано.

Заробітна плата при акордній системі оплати праці визначається за весь комплекс робіт (послуг) в цілому (наприклад, при проведенні робіт з ліквідації аварій, ремонтних робіт). Тобто, при обчисленні заробітної плати спершу складають калькуляцію, яка містить повний перелік робіт необхідних, розцінки на одну операцію (одиницю роботи), загальний розмір оплати за виконання всіх операцій (роботи). В подальшому, остаточний розрахунок здійснюють після закінчення комплексу робіт на підставі складеної калькуляції за чинними розцінками [28].

Отже, із врахування вище зазначеного можна прийти до висновків, що на даний момент в Україні підлягає застосуванню дві форми оплати праці: почасова та відрядна. Почасова форма оплати праці використовується при визначні зарплати використовуючи кількість фактично відпрацьованого часу, а відрядну — відповідно до кількості виготовленої продукції (виконаних робіт). Основою організації оплати праці в Україні є тарифна система, яка складається із тарифних сіток, тарифних ставок, посадових окладів і тарифно-кваліфікаційних характеристик.

При почасовій формі оплати праці підлягає контролю виконання встановлених завдань і ведення облік робочого часу. При відрядній формі оплати праці використовують, переважно, норми виробітку та виробничі завдання, що розраховуються виходячи із основ норм часу.

Висновок до розділу 1.

Виплати працівникам, їх облік, аналіз та аудит завжди були об'єктом дослідження для науковців. Більшої актуальності виплати працівникам набирають у період збільшення конкуренції на ринку праці. Тому, відчуття соціального благополуччя та захищеності є неодмінно важливими факторами, які слід надати працівникам та суспільству в цілому.

Щодо порівняння НП(С)БО 26 та МСБО 19 то основною відмінністю є те, що у НП(С)БО 26 відображено категорії класифікації виплат працівникам, однак не до кінця відображено порядок відображення їх в обліковій системі. В свою чергу, у МСБО 19 наведений детальний перелік усіх виплат працівникам, однак це зумовлює складніший облік та розкриття таких виплат у фінансовій звітності. Виходячи із цього, використання МСБО 19 не є таким поширеним у використанні в Україні .

Важливу роль й відіграє облікова політика підприємства, яка не повинна змінюватися слідуючи принципу послідовності, однак у обліковій політиці підприємства необхідно вказувати про створення резерву, до прикладу, на відпустки, виплат у зв'язку із звільненням. Так, створення таких резервів надасть можливість не завищувати одні види витрат та не занижувати при цьому інші. Для прикладу, можна використовувати для розрахунку планових сум відпусток та фонду оплати праці відповідні показники минулого року, скориговані на зміну середньої чисельності працівників підприємства та офіційний прогнозований рівень інфляції на наступний рік.

Окрім того, важливою умовою для покращення обліку виплат запровадження автоматизації обліку, яка надасть можливість зменшити час на опрацювання документів та відповідно підвищить оперативність при обробці даних; наявність аудиторського відділу допоможе контролювати діяльність підприємства та оцінювати рівень її ефективності; впровадження мотиваційних заходів підвищить рівень ефективності роботи працівників, і підприємства в цілому.

Зазначені рекомендації сприятимуть підвищенню якості облікової інформації щодо обліку розрахунків за виплатами працівникам та кращій реалізації принципів та методичних прийомів бухгалтерського обліку щодо цього об'єкта.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ

2.1. Методика обліку оплати праці за фактично відпрацьований час

Варто розпочати із того, що оплата праці працівникам, а саме її арахування залежить від форм оплати праці, яку використовує підприємство. На даний час, виділяють основні такі форми оплати праці як почасова та відрядна.

У даному питанні ми зупинемось на почасовій формі оплати праці, оскільки саме вона визначається виходячи із фактично відпрацьованого часу працівниками. Для визначення відпрацьованого часу працівником використовується Табелю обліку робочого часу (про таблицю було розглянуто у питанні 1.3 роботи) Дані, що зазначаються у таблиці обліку робочого часу є необхідними для здійснення контролю за використанням робочого часу і відповідно для визначення суми нарахування заробітної плати працівникам підприємства за звітний місяць [33].

Так, почасова форма оплати праці може застосовуватися як колективно так і індивідуально. При застосуванні колективно – заробітня плата залежить від результатів колективної праці, а при індивідуальній – саме від особистих його результатів.

Отже, при розрахунку заробітної плати за фактично відпрацьований час (при погодинній оплаті праці) розрахунок самої заробітної плати визначається як добуток тарифної ставки за одну годину роботи працівника та кількості відпрацьованого часу працівником:

$$З_{\text{пог.}} = T_{\text{год}} * Г_{\text{відп.}}, \text{ де}$$

Зпог. - заробітна плати за фактично відпрацьований час (при погодинній оплаті праці);

Tгод. - тарифної ставки за одну годину роботи;

Гвідп. – кількість відпрацьованого часу (годин).

При цьому, варто зазначити, що тарифні ставки для працівників

(включаючи годинні, денні та місячні) повинні бути зазначені у штатному розписі підприємства.

Щодо розрахунку оплати праці при поденній оплаті праці (Зд) то аналогічно як і при погодинній, проте при розрахунку застосовується денна тарифна ставка (Тд) та фактично відпрацьована працівником кількість днів (Двідп.) за наступною формулою:

$$Зд = Тд * Двідп.$$

Що стосується оплати праці при місячній оплаті праці, то в такому випадку розмір заробітної плати працівника не залежить від кількості робочих днів у місяці та йому нараховується заробітня плата у розмірі тарифної ставки.

Однак, у випадках коли працівник з тих чи інших причин (н-д. хвороба) не відпрацював усі робочі дні місяця то зарплата такого працівника визначається за фактично відпрацьовані дні. Для визначення в такому випадку розміру заробітної плати необхідно встановлену місячну тарифну ставку (Тм) поділити на кількість робочих днів у такому місяці (Др), обрахований результат потрібно помножити на кількість днів, що фактично були відпрацьовані працівником (Двідп.), що відображається у формулі:

$$Зм = Тм / Др * Двідп.$$

Окрім того, чинне трудове законодавство дозволяє встановлення для працівників неповного робочого дня та тижня. Обчислення заробітної плати таким працівникам також здійснюється відповідно до відпрацьованого часу.

При погодинній оплаті праці розраховується в загальному порядку. При поденній оплаті праці визначається шляхом множення денної тарифної ставки на кількість відпрацьованих працівником днів.

При встановленні неповного робочого дня, сума заробітної плати визнається за наступною формулою:

$$Зд = Ш * Тд * Двідп, де$$

Ш — частина штатної одиниці, яку займає працівник;

Тд — денна тарифна ставка, яка встановлюється за повністю відпрацьований робочий день.

У тому випадку, якщо працівник працює при неповному робочому дні, то тарифна ставка повинна бути відкорегована, тому використовується коефіцієнт, який відображає частину штатної одиниці, яку обіймає працівник - Ш.

Якщо працівник працює неповний робочий день при місячній тарифній ставці (T_m), при цьому такий працівник і він відпрацював усі дні за графіком виходу на роботу, то сума заробітної плати (Z_m) розраховується за формулою:

$$Z_m = Ш * T_m$$

У тому випадку, якщо працівником з неповним робочим часом не було відпрацьовано усі дні, які були для нього робочими, то основна заробітна плата підлягає нарахуванню за фактично відпрацьовані дні за наступною формулою:

$$Z_m = Ш * T_m : Др * Двідп.$$

Отже, облік оплати праці – досить таки скланий етап, що повинен включати нарахування суми оплати. Здійснений розрахунок утримань, визначення суми боргу підприємства перед своїми працівниками.

Для здійснення нарахування заробітної плати за фактично відпрацьований час на підприємстві ведеться облік робочого часу який здійснюється із застосуванням табельного обліку. У таблиці робочого часу зазначається кількість відпрацьованих працівником годин, зазначаються неявки на роботу. Запис у таблиці здійснюється за допомогою відповідних позначок.

Облік розрахунків пов'язаних із оплатою праці ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». В свою чергу, до рахунку 66 входить три субрахунки:

- 661 «Розрахунки з оплати праці»;
- 662 «Розрахунки з депонентами»;
- 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

За дебетом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» ведуть облік: виплату заробітної плати, усі утримання з сплаченої заробітної плати. За кредитом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображають нарахування оплати праці. Також, на рахунку 66 може відобразитися сальдо:

кредитове – вказує на заборгованість з оплати праці та інших виплат працівникам; - дебетове – вказує на заборгованість з оплати праці працівниками перед підприємством. Дебетове сальдо може з'явитися у тій ситуації, коли у підприємства є переплата з оплати праці

За дебетом субрахунку 663 обліковуються ті виплати, які не входять до складу фонду оплати праці. За кредитом субрахунку 663 обліковуються нарахування виплат, які не входять до складу фонду оплати праці, а саме допомога у зв'язку з безробіттям, допомога у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності [36].

При нарахуванні заробітної плати здійснюється запис на кредиті рахунку 66 і дебеті різних рахунків до яких відноситься оплата праці (таким рахунки є 23,91,92,93 та ін.).

Аналітичний облік розрахунків ведуть щодо кожного працівника, видів виплат та утримань для субрахунку 662 ведеться «Книга обліку розрахунків з депонентами». Записи в дану книгу здійснюються протягом усього року на підставі складених реєстрів невиданої заробітної плати в кожному місяці із зазначенням номера платіжної відомості. Суми депонентської заборгованості обліковують до їх погашення [29]. У випадку, якщо виплата заробітної плати здійснюється через касу, це зумовлює понесення витрати підприємства такі як витрати на обладнання спеціального приміщення під касу, витрати на доставку готівки з банку і назад.

У обліку виплата заробітної плати через касу підприємства здійснюється через: Д-т 661 К-т 301.

Інший спосіб, це спосіб за допомогою платіжних карток. Відповідно до п. 1.27 Закону України від 05.04.2001 р. №2346-III «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні», платіжна картка - використовується для ініціювання процедури переказу коштів з рахунка платника з метою оплати вартості товарів і послуг, отримання коштів у готівковій формі у касах банків через банківські автомати, а також здійснення інших операцій, передбачених відповідним договором. Підприємства несуть витрати по платі за банківське обслуговування

та відносять такі витрати до складу адміністративних витрат підприємства. Розрахунок через платіжну картку є зручним як для працівника, так і для підприємства. Для працівника це зручно бо він може отримати заробітну плату незалежно від місцезнаходження чи стану здоров'я, а також знімати заробітну плату частинами, залишаючи решту на платіжній картці.

Підставою для відображення дебетових оборотів є Розрахунково-платіжні відомості. Розподіл оплати праці та відрахувань на соціальні заходи по об'єктах обліку відображується у Зведеній відомості нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї по об'єктах обліку. Ця відомість складається на підставі первинних документів з обліку праці, та зображує кількість відпрацьованих годин, суму нарахованої оплати праці та відрахувань від неї на соціальні заходи

Аналітичний облік розрахунків виплат ведеться за кожним працівником за видами виплат і утримань. Коли працівника прийнято на роботу, відкривають Особовий рахунок, який надалі застосовується для запису всіх видів нарахувань та відповідно утримань із заробітної плати на підставі первинних документів з обліку, відпрацьованого часу [20].

Витрати на оплату праці — це один із ключових витрат операційної діяльності суб'єкта господарювання. У обліку для відображення витрат на оплату праці виділено рахунок 81 «Витрати на оплату праці». Однак, не усі підприємства повинні його застосовувати, оскільки є три способи його обліковувати:

1. Застосування лише рахунків класу 8 «Витрати за елементами». При цьому, витрати на оплату праці групується на рахунку 81. Сформовані суми витрат (Дт 81 — Кт 661) воно списує наступним чином:

— витрати на оплату праці виробничого та загальновиробничого персоналу — проводкою: Дт 23 «Виробництво» — Кт 81;

— витрати на оплату праці адміністративного, збутового та іншого персоналу підприємства: Дт 791 «Результат операційної діяльності» — Кт 81. (лише для суб'єктів малого підприємництва).

2. Застосування рахунків класу 9 «Витрати діяльності». Суми витрат на оплату праці відображаються від обов'язків працівників проводкою: Дт 15 «Капітальні інвестиції», 23, 24 «Брак у виробництві», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» - Кт 661.

3. Одночасне застосування рахунків класів 8 і 9. У цьому випадку сформовані витрати (Дт 81 - Кт 661) списуються в залежності від обов'язків працівників за допомогою: Дт 23, 24, 91, 92, 93, 94 - Кт 81.

Слід зазначити, що з врахуванням нових вимог, заробітна плата повинна виплачуватися працівникам: 1) не рідше 2 разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує 16 календарних днів; 2) не пізніше 7 днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата. Дані вимоги поширюються на всіх працедавців, як на юридичних, так і на фізичних осіб – підприємців.

У випадку, якщо працівник відмовляється від отримання авансу, працедавець все одно зобов'язаний нарахувати йому аванс, отримати його у банку, оприбутковувати у касі підприємства. Якщо ж працівник не отримав аванс, то, після закінчення трьох робочих днів, необхідно скласти відомість сум, що депонують, і здати в банк, а потім виплатити разом з сумою заробітної плати за другу половину місяця.

Друга вимога – обмеження відносно виплати заробітної плати не пізніше 7 днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата, стосується і авансу, і заробітної плати. Виплата заробітної плати здійснюється в робочі дні. Відповідно до ч. 2 ст. 115 КЗпП у випадку, якщо день виплати заробітної плати співпав зі святковим, неробочим або вихідним днем, заробітна плата виплачується напередодні. Таким чином, заробітна плата за першу половину місяця (перших 15 днів), має бути виплачена не пізніше 22 числа поточного місяця, заробітна плата за другу половину місяця має бути виплачена не пізніше 7 числа місяця, наступного за місяцем нарахування зарплати. Потрібно пам'ятати і про дотримання вимоги щодо 16 календарних днів між виплатами.

При цьому розмір заробітної плати за першу половину місяця має бути не

менше оплати за фактично відпрацьований час з розрахунку тарифної ставки або посадового окладу працівника. Тобто, розрахунок суми авансу повинен здійснюватись з розрахунку тарифної ставки чи посадового окладу з врахуванням відпрацьованого працівником часу за період з 1 по 15 число місяця.

При визначенні суми авансу не враховуються премії, доплати, надбавки та інші заохочувальні і компенсаційні виплати. Нарахування таких виплат здійснюється в кінці місяця, а їх виплата здійснюється з частиною окладу за другу половину місяця. Тобто розмір авансу слід визначати виходячи з тарифної ставки чи посадового окладу, встановленої працівникові в штатному розкладі, без врахування інших виплат, що входять до фонду оплати праці .

Аванс повинен виплачуватися всім працівникам, незалежно від системи оплати праці, встановленої на підприємстві або приватним підприємцем. Тому, не зважаючи на те, що в оновлених законодавчих актах, про визначення авансу для відрядників, яким зарплату нараховують залежно від вироблення з розрахунку відрядної розцінки, нічого не сказано, не виплачувати їм аванс тільки на цій підставі не можна, оскільки обов'язковість такої виплати визначена нормами частин перших ст. 115 КЗпП.

Отже, бухгалтерський облік на підприємстві повинен забезпечувати: точний розрахунок заробітної плати кожного робітника відповідно до кількості і якості витраченої праці, що діють формами і системами його оплати, правильний підрахунок утримань із заробітної плати; контроль за дисципліною праці, використанням часу і виконанням норм виробітку робітниками, своєчасним виявленням резервів подальшого росту продуктивності праці, правильне нарахування єдиного соціального внеску.

2.2. Облік виплат працівникам за середнім заробітком

Перш за все, середній заробіток – це основний показник для обрахунку соціального виплат, відпускних та інших виплат.

До розрахунку середньої зарплати включаються такі виплати: основна заробітна плата працівника; доплати і надбавки до заробітної плати; доплати до мінімально зарплати, а також індексація заробітної плати працівника. Для визначення чи то відпускних, суми оплати за відрядження, матеріальної допомоги, лікарняних чи декретних повинно бути проведений розрахунок середньої заробітної плати.

Нормативними документи, що регулюють порядок розрахунку середньої заробітної плати є:

- «Порядку обчислення середньої заробітної плати», затверджений Постановою КМУ від 08.02.1995 № 100, використовується для визначення розміру відпускних, відряджень тощо [48];

- «Порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням», затверджений Постановою КМУ від 26.09.2001 № 1266 використовується для визначення розміру лікарняних, допомоги по вагітності та пологах[40].

Визначення середньої заробітної плати необхідне для обрахунку різних виплат:

- для надання працівникам щорічної відпустки, додаткових відпусток, відпусток у зв'язку з навчанням, додаткової виплати компенсації за невикористані відпустки, творчої відпустки;

- переведення працівника на іншу нижче оплачувану роботу за станом здоров'я;

- переведення вагітних жінок і жінок, які мають дітей віком до трьох років, на іншу легшу роботу;

- виплати вихідної допомоги;

- службових відряджень;
- вимушеного прогулу;
- тимчасового переведення працівника у разі виробничої потреби на іншу нижче оплачувану роботу;
- виконання працівниками державних і громадських обов'язків у робочий час;
- у інших випадках, коли згідно з чинним законодавством виплати провадяться виходячи із середньої заробітної плати.

Варто зазначити й періоди за які здійснюється визначення середньої заробітної плати, визначення відбувається у наступні періоди у таких випадках:

- для надання щорічної відпустки працівникові, додаткової відпустки у зв'язку з навчанням, творчої відпустки, або для виплати компенсації за невикористані відпустки – розрахунок здійснюється за останні 12 календарних місяців роботи;
- для працівника, робота якого на підприємстві становить менше 12 місяців, розрахунок здійснюється від виплат за фактично час роботи;
- в інших випадках збереження середньої заробітної плати - виходячи з виплат за останні 2 календарні місяці роботи, що передують події, з якою пов'язана відповідна виплата;
- для працівника, робота якого на підприємстві становить менше 2 місяців, розрахунок здійснюється за фактично відпрацьований час;
- працівникам підприємства із сезонним характером виробництва, через коливання протягом року заробітної плати - розрахунок здійснюється за 12 календарних місяців.

У випадку якщо працівник з тих чи інших причин не працював і протягом цього періоду за ним не було збережено заробітної плати такий час виключається з розрахункового періоду.

При відрядній системі оплати праці у випадку відсутності даних для здійснення обрахунку суми заробітної плати за останній місяць, такий період може бути замінена іншим місяцем, який безпосередньо передує періоду за

який здійснюється розрахунок.

Отже, фактично визначають таку формулу розрахунку середньої зарплати:

середня зарплата = сума виплат розрахункового періоду ÷ кількість днів розрахункового періоду [17].

Однак, дана формула не універсальною не підлягає застосування у всіх випадках. Також, залежно від виду розрахункових виплат є різний розрахунковий період, та можуть не включатися деякі виплати.

До прикладу, при розрахунку середньої зарплати для нарахування відпускних слід віднімати святкові та неробочі дні, а також, якщо була надана відпустка без збереження зарплати, то такий період також слід відняти.

На основі таких даних бухгалтер і повинен здійснити розрахунок середньої заробітної плати працівника. Розрахунок якої для відпускних включає в себе виплати, визначені пунктом 3 Порядку № 100, тобто, і лікарняні. Відповідно, лікарняні в розрахунку віднімати не потрібно. Однак, що стосується таких виплат, як суми матеріальної допомоги (допомога на поховання, на оздоровлення) то такі виплати є одноразовими і відповідно за підпунктом «б» пункту 4 Порядку № 100. - вони у розрахунок середньої зарплати не включаються та їх не слід враховувати в місячний дохід працівника [48].

При розрахунку середньої зарплати для відрядження. Так, відрядженим працівникам оплата праці за виконану роботу здійснюється згідно з умовами, які визначає трудовий та/або колективний договір. Розмір цієї оплати за частиною четвертою статті 121 КЗпП [22] не може бути нижчим суми середньої заробітної плати. Середньоденна зарплата за час відрядження розраховується відповідно до Порядку №100 на підставі виплат, нарахованих працівникові у розрахунковому періоді [48].

Розрахунковим періодом є два календарні місяці роботи перед місяцем відрядження (з першого по перше число). А саме обчислюється шляхом ділення виплат за цей період на кількість фактично відпрацьованих робочих днів протягом цих місяців. У тому випадку, якщо працівник не працював, то середня

зарплата обчислюється виходячи з виплат за попередні два місяці роботи, а у тому випадку якщо працівник і протягом цих місяців не працював тоді обчислюється виходячи з тарифної ставки (посадового окладу), що встановлений працівникові в його трудовому договорі.

Щодо розрахунку середньої заробітної плати при звільненні. Так, як відомо, що у разі звільнення працівника є обов'язковим проведення із ним остаточного розрахунку та відповідно виплат усіх належних йому сум, а саме: заробітної плати за фактично відпрацьований час за місяць, вихідної допомоги, компенсації, компенсації за невикористану відпустку, та інших передбачених трудовим законодавством виплат.

Отже, для того аби визначити розмір вихідної допомоги, роботодавцю спочатку слід визначити розмір середньомісячної заробітної плати такого працівника. Так, статтею 44 КЗпП України, встановлено випадки при яких здійснюється виплата вихідної допомоги при звільненні, розмір якої залежить від підстави звільнення працівника. Ці розміри є мінімальною гарантією працівника при звільненні, однак на підприємстві може виплачуватися вихідна допомога у більшому розмірі [22].

Розрахунок суми вихідної допомоги здійснюється відповідно до Порядку № 100 за такою послідовністю:

1. Встановлюється період обчислення заробітної плати. Згідно з абзацом третім п. 2 Порядку № 100 обчислення розміру вихідної допомоги здійснюється на основі виплат за останні 2 календарні місяці роботи (з 1-го до 1-го числа), що передували місяцю звільнення. Якщо працівник не працював, то обчислюється виходячи з виплат за попередні два місяці роботи. При відсутності робочих днів й у такому періоді то відповідно до тарифної ставки, посадового (місячного) окладу.

2. Встановлюється кількість робочих днів у розрахунковому періоді відповідно до графіка роботи підприємства, установленим відповідно до вимог законодавства.

3. Встановлюється кількість фактичних робочих днів, за два місяці, що

передували місяцю звільнення.

4. Встановлюємо виплати, що нараховувались працівникові у розрахунковому періоді та які будуть враховуватися при обчисленні середньої заробітної плати.

Усі виплати, які включаються до розрахунку середньої плати в розмірі, у тому розмірі в якому вони були нараховані.

5. Здійснюється безпосередній розрахунок середньомісячної заробітної плати, який дорівнює добутку середньоденної заробітної плати та середньомісячної кількості робочих днів у розрахунковому періоді [48].

У свою чергу, середньоденна заробітна плата визначається шляхом ділення заробітної плати за фактично відпрацьовані протягом двох місяців робочі дні на кількість відпрацьованих за цей період робочих днів;

середньомісячна кількість робочих днів розраховується діленням на 2 сумарної кількості робочих днів за останні два календарні місяці відповідно до графіка роботи підприємства, установленого з дотриманням вимог законодавства.

Тобто узагальнюючи розрахунок середньої заробітної плати для визначення розміру вихідної відображається у вигляді формули:

$$ЗП_{\text{ср}} = ЗП_{\text{ф}} : РД_{\text{ф}} \times РД_{\text{г}} : 2, \text{ де}$$

$ЗП_{\text{ср}}$ — середньомісячна заробітна плата для визначення розміру вихідної допомоги;

$ЗП_{\text{ф}}$ — сума заробітної плати за фактично відпрацьовані працівником робочі дні протягом двох місяців, що передували місяцю звільнення;

$РД_{\text{ф}}$ — кількість робочих днів, фактично відпрацьованих протягом двох місяців, що передували місяцю звільнення (протягом іншого фактично відпрацьованого періоду, що враховується);

$РД_{\text{г}}$ — кількість робочих днів за останні два календарні місяці згідно з графіком роботи підприємства, установленим відповідно до вимог законодавства.

Розрахунок середньої заробітної плати для лікарняних.

Розмір виплат у зв'язку із лікарняними (при тимчасовій втраті працездатності), допомоги по вагітності та пологах вираховується із середньоденної заробітної плати застрахованого працівника.

Для здійснення нарахування допомоги використовують листок непрацездатності і таблиць обліку робочого часу. Розмір допомоги визначається як добуток середньоденної зарплати на кількість днів хвороби і розміру щоденної допомоги по хворобі.

Важливо те, що перших п'ять днів тимчасової непрацездатності оплачуються за рахунок коштів підприємства. Починаючи з шостого дня перебування працівника на лікарняному і до відновлення або встановлення групи інвалідності така допомога виплачується з коштів Фонду соціального страхування.

Після введення всіх первинних документів щодо нарахування допомоги за звітний місяць проводиться звірка з даними табеля. Для контролю здійснених нарахувань є можливість сформувати оборотно-сальдову відомість за рахунками обліку оплати праці та при необхідності здійснити уточнення та нарахування заробітної плати.

Після проведення усіх нарахувань формуються розрахункові та платіжні відомості та здійснюється розрахунок з працівниками.

Згідно із Порядком обчислення середньої заробітної плати затверджено постановою КМУ від 26.09.2001 р. № 1266, середньоденна заробітна плата обраховується шляхом ділення нарахованої за розрахунковий період (12 календарних місяців) заробітної плати на яку нарахований ЄСВ, на кількість календарних днів роботи у розрахунковому періоді без включення невідпрацьованих днів з поважних причин [40].

Тобто, можна визначити наступну формулу для розрахунку середньоденної заробітної плати:

$$(X_1 + X_2 + X_3 + X_4 + X_5 + X_6 + X_7 + X_8 + X_9 + X_{10} + X_{11} + X_{12}) / 365^*,$$

де X_1, X_2, \dots – заробітна плата застрахованої особи за кожен з 12 місяців

розрахункового періоду, що передував місяцю, в якому настав страховий випадок.

Також, важливим є те, що середньоденну (середньогодинну) зарплату розраховується один раз на місяць і її перераховувати не потрібно. Однак, якщо на підприємстві підвищувалися тарифні ставки (оклади), її потрібно буде відкоригувати на коефіцієнт підвищення.

Облік виплат працівникам за середнім заробітком відображають у бухгалтерському обліку за субрахунком 661 «Розрахунки за заробітною платою» (див. таблицю).

Таблиця 2.1.

Нарахування середнього заробітку працівнику

№ з/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1.	Нарахування виплат працівнику за середнім заробітком	23, 92, 93, 94, 97	661
2.	Нарахування ЄСВ на виплати працівнику за середнім заробітком	23, 92, 93, 94, 97	651
3.	Утримано ПДФО та військовий збір	661	641, 642
4.	Сплачено до бюджету нарахований ЄСВ та утриманий ПДФО і військовий збір	651, 641, 642	311
5.	Перераховано на картковий рахунок виплат працівнику за середнім заробітком	661	311

Отже, можна прийти до наступних висновків:

- у більшості випадків зазначених у Порядку № 100, середня заробітна плата розраховуються виходячи з виплат за останні 2 календарні місяці роботи, що передують даті розрахунку;

- виплати, які враховуються у розрахунок середньої заробітної плати, враховуються у тому розмірі, в якому вони були нараховані.

- щодо вихідної допомоги при звільненні, то її обчислюють шляхом множення середньоденної заробітної плати працівника, що звільняється, на середньомісячну кількість робочих днів у розрахунковому періоді.

2.3. Методика обліку утримань із виплат працівників та нарахування єдиного соціального внеску.

Від суми нарахованої заробітної плати та інших виплат працівникам здійснюються різноманітні утримання. Які в свою чергу, поділяються на два види: обов'язкові (податок на доходи фізичних осіб, військовий збір) та необов'язкові (це тримання за рішенням суду, за ініціативою працівника, за ініціативою підприємства).

Із того моменту коли роботодавцем здійснено нарахування виплат працівникам тоді виникають зобов'язання за розрахунками із страхування та податками і платежами (рахунки 64 «Розрахунки за податками й платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням»):

– розрахунки за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування здійснюються на суму, що виплачується працівникам, та сплачуються за рахунок роботодавця (Дт рах. кл. 8 та/або 9 Кт рах. 65) [5].

У даній роботі, розглядати ми будемо лише обов'язкові утримання із виплат.

Однак, спершу важаю за необхідне зазначити порядок нарахування Єдиного соціального внеску (ЄСВ)

Так, одними із платників ЄСВ є роботодавці, що регламентовано статтею 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», в тому числі платниками ЄСВ є підприємства, установи та організації, та інші юридичні особи, утворені відповідно до законодавства України, незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання, які у своїй діяльності використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами [51].

Базою нарахування ЄСВ є заробітна плата працівників включаючи основну і додаткову заробітну плату, в тому числі заохочувальні та компенсаційні виплати, лікарняні виплати та виплата допомоги у зв'язку із вагітністю та

пологами.

Інструкцією зі статистики заробітної плати, що затверджена Наказом Держкомстату України від 13.01.2004 № 5 визначено виплати, що не включаються до фонду оплати праці, до таких виплат наляжуть: допомога по тимчасовій непрацездатності; допомога на поховання; оплата путівок на санаторно-курортне лікування та оздоровлення [18].

Також, відповідно до Постанови КМУ від 22 грудня 2010 р. № 1170 «Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» до них належать виплати, що здійснюються у грошовій та натуральній формі, зокрема: Соціальні допомоги та виплати, встановлені колективним договором (працівникам, які перебувають у відпустці для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, на народження дитини, сім'ям з неповнолітніми дітьми тощо); Одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію згідно із законодавством та колективними договорами (включаючи грошову допомогу державним службовцям та науковим (науково-педагогічним) працівникам), військовослужбовцям при звільненні з військової служби; Вихідна допомога у разі припинення трудового договору; Відшкодування, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні тощо [47].

При визначенні бази нарахування ЄСВ, потрібно враховувати такі показники як максимальну величину та мінімальну межу бази нарахування ЄСВ.

Максимальна сума доходу, з якої підлягає сплаті ЄСВ, становить 15 розмірів мінімальної заробітної плати (далі — МЗП), установлені законом. З вересня 2020 році місячний розмір МЗП — 5000 грн. [45].

Отже, максимальна величина бази нарахування ЄСВ з вересня 2020 року — 75 000,00 грн. А з січня 2021 року мінімальна заробітна плата зросте до 6 000 грн., тому максимальна величина бази нарахування ЄСВ становитиме — 90 000,00 грн.

Максимальна величина, з якої сплачується ЄСВ, при нарахуванні лікарняних, декретних і відпускних застосовують окремо за кожен місяць (абзац другий п.п. 2 п. 3 розд. IV Інструкції № 449) [47]. Тобто, для порівняння суми нарахування з максимальною величиною бази нарахування ЄСВ ці суми відпускних, лікарняних і декретних необхідно розподілити по місяцях, до яких вони належать.

Мінімальна межа бази нарахування ЄСВ. Якщо база нарахування ЄСВ є меншою за розмір мінімальної заробітної плати, то єдиний внесок підлягає розрахунку як добуток розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід, і відповідної ставки ЄСВ. Тобто, база нарахування ЄСВ не може бути меншою за розмір мінімальної заробітної плати, установленої на місяць.

З вересня 2020 року, мінімальний розмір страхового внеску становить 1100, 00 грн. (5 000 грн. x 22 % : 100 %)

Зазвичай роботодавці обчислюють ЄСВ виходячи зі ставки 22 % [51] Але бувають і інші варіанти, а саме:

Таблиця 2.2.

Розміри ставок Єдиного соціального внеску (ЄСВ)

№ з/п	Категорія платників	Розмір ставки	Джерело
1	Підприємства (крім зазначених у пп. 5 і 6 цієї таблиці) і самозайняті особи на зарплату, лікарняні та декретні звичайних працівників, а також на винагороду за ЦПД звичайних фізосіб	22 %	абз 1 ч.4 ст. 5 ЗУ «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»
2	Підприємства (крім зазначених у пп. 5 і 6 цієї таблиці) та фізособи-підприємці (у тому числі ФОП-єдиноподатники) на заробітну плату, лікарняні та декретні працівників з інвалідністю	8,41 %	Ч. 13 ст. 8 ЗУ «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»
3	Підприємства (крім зазначених у п. 5) і фізособи-підприємці (у тому числі ФОП-єдиноподатники) на винагороду за ЦПД фізосіб з інвалідністю	22 %	П. 6 розділу III Наказ Міністерства Фінансів України від 20.04.2015 № 449 «Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4
4	Незалежні професіонали на заробітну плату, лікарняні та декретні працівників з інвалідністю, а також на винагороду за ЦПД фізосіб з інвалідністю	22 %	Ч. 13 ст. 8 ЗУ «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»
5	Підприємства та організації всеукраїнських громадських організацій осіб з інвалідністю, зокрема товариств УТОГ і УТОС, на заробітну плату, лікарняні та декретні працівників цих підприємств і організацій, а також на винагороди за ЦПД, що виплачуються такими підприємствами та організаціями	5,3 %	абз. 1 ч. 14 ст. 8 ЗУ «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», та розділ III Наказ Міністерства Фінансів України від 20.04.2015 № 449 «Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»
6	Підприємства та організації громадських організацій осіб з інвалідністю на:		
	— заробітну плату, лікарняні та декретні працівників з інвалідністю	5,5 %	Ч. 13 ст. 8 ЗУ «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», <i>роз'яснення з підкатегорії 301.04.03 БЗ</i> абз. 1 ч. 14 ст. 8 ЗУ «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», та розділ III Наказ Міністерства Фінансів України від 20.04.2015 № 449 «Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»
	— заробітну плату, лікарняні та декретні звичайних працівників	22 %	
— винагороди за ЦПД, що виплачуються будь-яким особам	22 %		

Щодо строків сплати ЄСВ, то згідно Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [51], роботодавці зобов'язані сплачувати ЄСВ (авансові платежі) під час кожної виплати заробітної плати (доходу), на суми якої нараховується ЄСВ, одночасно з видачею зазначених сум (табл. 2.3).

Таблиця 2.3.

Строки сплати Єдиного соціального внеску (ЄСВ)

Порядок виплати доходу	Строк сплати ЄСВ
При отриманні грошових коштів на виплату заробітної плати (доходу) або перерахуванні вказаних грошових коштів на рахунок працівника з поточного рахунку в банку	Одночасно з отриманням грошових коштів у банку або перерахуванням заробітної плати (доходу) на рахунок працівника

Продовження таблиці 2.3

1	2
При виплаті заробітної плати (доходу) готівкою з каси	У день виплати зарплати (доходу)
Заробітна плата (дохід) нарахована, але не виплачена	Не пізніше 20-го числа (а гірничі підприємства — не пізніше 28-го числа) місяця, наступного за місяцем нарахування доходу

Якщо останній день строку сплати ЄСВ припадає на вихідний або святковий день, останнім днем строку сплати ЄСВ вважається перший робочий день, наступний за вихідним або святковим днем.

Щодо податку на доходи фізичних осіб. Порядок його нарахування, сплати, визначається IV розділі Податкового кодексу України.

Так, відповідно до пункту 162.1 Податкового кодексу України, платником ПДФО є:

- 1) фізичні особи — резиденти, які отримують доходи як із джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- 2) фізичні особи — нерезиденти, які отримують доходи із джерел їх походження в Україні;
- 3) податкові агенти [35].

Згідно з п.п. 14.1.180 ПКУ до податкових агентів належать юридичні особи (їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи), самозайняті особи, представництва нерезидентів — юридичних осіб, інвестори (оператори) за угодою про розподіл продукції, які виплачують доходи фізособам. Під «податковоагентний» статус потрапляє, зокрема, суб'єкт господарювання (як юридична особа, так і фізична особа — підприємець), який виплачує дохід своїм найманим працівникам (резидентам і нерезидентам). Тобто, у зв'язку із цим, роботодавці виконують функції податкового агента [35].

Керуючись пунктом 176.2 згаданого Податкового кодексу України, одними із обов'язків податкових агентів є своєчасно та повністю нараховувати, утримувати і сплачувати (перераховувати) до бюджету ПДФО з доходу, що

виплачується на користь фізичної особи та оподатковується до або під час такої виплати за її рахунок; подавати у строки податкову звітність до органів ДПСУ[35];

Об'єктом оподаткування ПДФО є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід. Тому, для цілей оподаткування для роботодавця важливо правильно визначити вид доходу, який виплачується працівнику, у зв'язку із тим, що для окремих видів доходів встановлено інший порядок включення до бази оподаткування (ст. 163 ПКУ) [35].

Так, згідно до Податкового кодексу України до заробітної плати прирівнюються - лікарняні (як оплату перших 5 днів тимчасової непрацездатності за рахунок роботодавця, так і допомогу за рахунок соцстраху), про що зроблено висновок абзацу третього п.п. 169.4.1 ПКУ [4].

Однак, вказані виплати не входять до фонду оплати праці. В свою чергу, допомога по вагітності та пологах до складу заробітної плати за ПКУ не входить та не включається до бази обкладення ПДФО відповідно до п.п. 165.1.1 ПКУ [35].

Також до оподатковуваного доходу фізособи не включається вартість негрошових дарунків у сумі, що не перевищує 25 % мінімальної заробітної плати. Тобто, з вересня 2020 році роботодавець може не включати до оподатковуваного доходу працівника вартість негрошових дарунків у випадку якщо їх вартість не перевищує 1250 грн. Ця сума неоподаткованих не грошових дарунків у податковому розрахунку (форма 1ДФ) відображається з ознакою доходу 160.

Ще одним із поширених виплат працівникам є матеріальна допомога. Так як, вона має декілька видів в залежності від її цільового призначення має свої нюанси оподаткування.

Отже, матеріальна допомога яка має систематичний характер, надається всім або більшій кількості працівникам відповідно до колективного договору підприємства, індивідуальних трудових договорів. До даного виду матеріальної допомоги відносять допомогу на оздоровлення. Така допомога

включається до фонду оплати праці у комплексі інших заохочувальних і компенсаційних виплат на підставі п.п. 2.3.3 Інструкції № 5 [18].

Однак, матеріальна допомога яка носить разовий характер та яка надається роботодавцем окремим працівникам. До прикладу до них можна віднести виплати у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання.

Відповідно до п. 3.31 Інструкції № 5 матеріальна допомога разового характеру не включається до фонду оплати праці. Але в залежності від цільового характеру допомоги, вона може потрапити на обкладення ПДФО [18].

Відповідно до п.п. 170.7.3 ПКУ передбачено, що сума нецільової благодійної допомоги не включається до оподаткованого доходу. Тому, коли працівник просить надати матеріальну допомогу, то у заяві йому слід зазначити, що він просить надати саме нецільову благодійну допомогу [35]. Внаслідок чого, це буде підставою для її необкладення ПДФО при дотриманні граничного розміру матдопомоги. У формі № 1ДФ усю суму нецільової благодійної допомоги зазначають з ознакою доходу «169».

Допомога на лікування, яка може бути таких видів:

1. Допомога на лікування та медичне обслуговування платника податку, що надається його роботодавцем(п.п. 165.1.19 ПКУ) – така допомога не обкладається ПДФО, при дотриманні таких умов: 1) допомога надається працівнику підприємства на його лікування або медичне обслуговування, у тому числі для придбання ліків, донорських компонентів, протезно-ортопедичних виробів, виробів медичного призначення для індивідуального користування осіб з інвалідністю (п.п. 14.1.263 ПКУ) [35]. 2) витрати, пов'язані з наданням такої допомоги, мають бути документально підтверджені тобто наявності документів, що підтверджують цільовий характер надання грошових коштів на оплату лікування чи медичного обслуговування (у разі здійснення попередньої оплати таких послуг) або факт надання послуг з лікування чи медичного обслуговування платника податків (якщо оплата здійснюється після

надання таких послуг).

Тобто, допомога на лікування буде неоподаткованою, якщо її надають для компенсації витрат, що не покриваються фондом загальнообов'язкового державного соціального медичного страхування. Проте така система страхування в Україні ще не введена. А отже, до її впровадження роботодавець має повне право ігнорувати цю умову. Допомога на лікування та медичне обслуговування надається роботодавцем на підставі заяви працівника, до якої повинні додаватися відповідні підтвердні документи. Не оподатковані на підставі п.п. 165.1.19 ПКУ суми допомоги на лікування та медичне обслуговування відображаються роботодавцем у формі № 1ДФ з ознакою доходу «143» [35].

2. Цільова благодійна допомога на лікування (п.п. «а» п.п. 170.7.4 ПКУ). Основними вимогами для необкладення ПДФО: 1) благодійник (фізична або юридична особа) — резидент України; 2) виплата допомоги здійснюється безпосередньо закладу охорони здоров'я; 3) допомога надається для компенсації вартості платних послуг з лікування, у тому числі для придбання ліків; 4) неоподатковувану цільову благодійну допомогу не надають на: косметичне лікування, водолікування та геліотерапію, не пов'язані з хронічними захворюваннями; лікування та протезування зубів, аборти (крім абортів, що проводяться за медичними показаннями, або якщо вагітність стала наслідком зґвалтування); операції з переміни статі, тощо; 5) допомога надається на лікування платника податку, члена його сім'ї першого ступеня споріднення; б) допомога надається в розмірі, що не перекривається виплатами з фонду загальнообов'язкового державного соціального медстрахування. До введення системи загальнообов'язкового державного соціального медичного страхування неоподаткованою вважатиметься вся сума (вартість) благодійної допомоги, отриманої набувачем на такі цілі при дотриманні всіх необхідних умов. Підставою для надання цільової благодійної допомоги на лікування є заява працівника з проханням оплатити його (чи членів його сім'ї першого ступеня споріднення) лікування (вартість необхідних ліків). До заяви слід додати

підтвердні документи про необхідність проведення такої оплати (наприклад, рахунок-фактуру закладу охорони здоров'я на оплату медпослуг).

У формі № 1ДФ неоподатковувану цільову благодійну допомогу на лікування відображають з ознакою доходу «169».

Матеріальна допомога на поховання. В даній ситуації роботодавцем може надаватися така допомога у випадку смерті самого працівника, у випадку смерті родича працівника. Відповідно п.п. «б» п.п. 165.1.22 ПКУ не включаються до оподаткованого доходу кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на поховання померлого платника податку його роботодавцем за останнім місцем роботи (у тому числі перед виходом на пенсію) в розмірі, що не перевищує подвійний розмір суми, визначеної в абзаці першому п.п. 169.4.1 ПКУ (у 2020 році — 5880 грн.) [35]. У формі № 1ДФ роботодавець повинен відобразити всю суму допомоги на поховання померлого працівника (як оподатковувану, так і неоподатковувану її частину) з ознакою доходу «146».

Таким чином, зазвичай під час нарахування доходу у вигляді заробітної плати базу обкладення ПДФО визначають за такою формулою: $BO = ЗП - ПСП$, де БО — база обкладення ПДФО; ЗП — заробітна плата, що нараховується платнику податку; ПСП — податкова соціальна пільга.

Для обліку розрахунків з ПДФО в бухгалтерському обліку застосовують субрахунок 641 «Розрахунки за податками». За кредитом цього субрахунку відображають утримання сум ПДФО із суми нарахованого оподаткованого доходу (Дт 661, 663 — Кт 641), за дебетом — його сплату (перерахування) до бюджету (Дт 641 — Кт 311). За доходами, нарахованими (виплаченими, наданими) на користь фізосіб, і сумами утриманого з них податку податкові агенти звітують шляхом подання Податкового розрахунку за формою № 1ДФ. Чинна форма затверджена наказом Мінфіну від 13.01.2015 р. № 4. Її подають усі суб'єкти господарювання в разі нарахування та/або виплати у звітному періоді доходів фізособам, щодо яких вони виступали податковими агентами, а також у разі сплати ПДФО, утриманого з таких доходів.

Перерахунок ПДФО Для визначення правильності оподаткування податкові агенти можуть (а в окремих випадках навіть зобов'язані) провести перерахунок утриманого з доходів платників податків ПДФО за будь-який період і в будь-яких випадках, незалежно від того, чи застосовувалася до доходів фізосіб ПСП (п. 169.4 ПКУ). При цьому перерахунок ПДФО може бути двох видів: 1. **Обов'язковий перерахунок.** Його проводять роботодавці (п.п. 169.4.2 ПКУ): — за результатами кожного звітнього податкового року при нарахуванні заробітної плати за останній місяць звітнього року; — при проведенні розрахунку за останній місяць застосування ПСП (зокрема, у випадках зміни місця застосування ПСП за самостійним рішенням платника податків або порушення працівником порядку застосування ПСП); — при проведенні остаточного розрахунку з платником податків, який припиняє трудові відносини з роботодавцем. 2. **Добровільний (необов'язковий) перерахунок.** Його можуть проводити за будь-який період як роботодавці, так і інші податкові агенти, які бажають переконатися в правильності оподаткування доходів фізосіб (п.п. 169.4.3 ПКУ) [35].

У бухгалтерському обліку результати перерахунку відображають проводкою: Дт 661 - Кт 641/ПДФО - сума недоплати податку, що утримується з працівника; Дт 661 - Кт 641/ПДФО методом «червоне сторно» — сума переплати, що підлягає поверненню працівнику. Результати перерахунку з ПДФО відображають у формі № 1ДФ за той звітний квартал, до якого входить місяць проведення перерахунку.

Отже, на роботодавця як податкового агента покладено всі його функції передбачені Податковим кодексом України. До виплат, які нараховуються працівникам застосовується ставка ПДФО 18 %. Для обліку розрахунків з ПДФО в бухгалтерському обліку застосовують субрахунок 641. Усі доходи, виплачені (нараховані) роботодавцями у звітному кварталі найманим працівникам, відображають у формі № 1ДФ з відповідними ознаками доходу, зазначеними в додатку до Порядку № 4. **Обов'язковий перерахунок ПДФО** роботодавці проводять за результатами кожного звітнього податкового року, при

проведенні розрахунку за останній місяць застосування ПСП і при звільненні працівника.

Щодо нарахування та сплати військового збору, то відмітимо, що роботодавці виступають податковими агентами зі сплати військового збору.

Ставка військового збору становить 1,5% від об'єкту оподаткування (застосовується в усіх випадках).

Об'єктом оподаткування становлять доходи, визначені статтею 163 ПКУ [35].

На основі зазначеного, можна розглянути облік нарахувань, утримань та виплат у таблиці.

Таблиця 2.4.

Облік нарахувань заробітної плати, її утримань та нарахувань ЄСВ

Господарська операція	Кореспонденція рахунків	
Нарахована заробітна плата працівникам	23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
Нарахування і сплата ЄСВ	23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» 311 «Поточні рахунки в національній валюті»
ПДФО (18%)	661 «Розрахунки за заробітною платою»	641 «Розрахунки за податками»
ВЗ (1,5 %)	661 «Розрахунки за заробітною платою»	642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»

Отже, відповідно до чинного законодавства України, в Україні здійснюється система утримань із заробітної плати працівника. Підприємство в обов'язковому, визначеному порядку повинно сплачувати ПДФО та Військовий збір до бюджету у встановленні законодавством строки, а також інші необов'язкові платежі за ініціативою працівників, судових органів та

виконавчих служб на користь третіх (юридичних чи фізичних) осіб. Для спрощення ведення господарської діяльності пропонуємо запровадити єдину уніфіковану звітність з податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску. Впровадження такої об'єднаної та уніфікованої звітності з ПДФО, військового збору та ЄСВ, буде мати такі переваги як, спрощений порядок подання звітності з єдиного внеску та відповідно зменшення паперового документообігу.

2.4. Основні аспекти обліку виплат працівникам в умовах автоматизації

Даний час ми живемо в періоді комп'ютеризації у багатьох видах діяльності. Не виняток, становить і комп'ютеризація у підприємницькій діяльності, а саме виникає необхідність у автоматизації у бухгалтерському обліку. Внаслідок чого це дасть можливість підвищити ефективність роботи бухгалтера та запобігти помилкам, та позбавитися паперової роботи. Тема автоматизації системи бухгалтерського обліку є досить таки актуальною, так як безпосередньо впливає на сучасний розвиток обліку на підприємстві та розвитку самого підприємства.

Так, зазвичай розрахунок складається із наступних етапів:

1) здійснення нарахування у відомості заробітної плати відповідно до штатного розпису, трудових договорів та табеля обліку робочого часу; також здійснюється нарахування премій, компенсацій, пільг, відпускних; розраховується при звільненні і скороченні;

2) утримання в розрахунковій відомості: згідно виконавчих документів, та за заявами працівників;

3) здійснюється нарахування податків і зборів, що утримуються з заробітної плати, відповідно до законодавства України [3].

Так, при вчиненні цих трьох етапів дуже часто допускаються безліч помилок. Тому, для уникнення таких порушень на підприємстві повинна бути

забезпечена чітка організації обліку з розрахунків заробітної плати. У зв'язку із тим, що ведення обліку праці і заробітної плати є досить таки трудомістким, що відповідно вимагає багато уваги і сконцентрованості, оскільки він безпосередньо пов'язаний із обробленням великої кількості інформації, та наявність одноманітних операцій, що займає багато часу [34].

Однією із вагомих проблем у здійсненні обліку розрахунків оплати праці та виплат працівникам у зв'язку із недостатньою автоматизацією цієї ділянки. З огляду на це, одним із шляхів вдосконалення цієї ділянки є зменшення кількості документації внаслідок впровадження накопичувальних документів, впровадження автоматизації для того аби знизити навантажуваність роботи бухгалтера, належним чином здійснювати контроль за правильністю операцій, надасть можливість полегшити ведення обліку, розрахунків, дозволить прискорити обробку інформації, дозволить забезпечити оперативність і тривалість зберігання інформації [14].

Ведення обліку нарахування заробітної плати та виплат працівникам є важливим елементом системи обліку та управління підприємством. Автоматизація обліку виплат працівникам та самої заробітної плати становить значну важливість, в той час є однією із найскладнішою сферою автоматизації обліку у зв'язку із наступними факторами:

- складність розрахунку та наявність великої кількості структур заробітної плати працівників різних підприємств;
- часте внесення змін до нормативних документів, які регламентують порядок нарахування заробітної плати та утримань з неї;
- відсутність єдиного трактування чинного законодавства;
- наявність значної кількості способів здійснення допоміжних розрахунків за різними їх видами та умовами виплат; різний порядок утримання податку на доходи фізичних осіб та внесків до фондів соціального страхування і пенсійного фонду з різних видів виплат.

Однак, варто зазначити, що запровадження автоматизованої системи при здійсненні обробки облікової інформації надасть можливість скоротити час

розрахунків і обліку виплат працівникам, надасть можливість у найкоротші терміни отримувати інформацію, яка необхідна підприємству для його управління.

Також, запровадження на підприємстві автоматизації щодо облікового процесу сприятиме зменшенню кількості введення ручних та паперових операцій, надасть можливість уникнути ймовірних помилок, що часто з'являються при здійсненні розрахунку в ручний спосіб.

Варто зазначити й те, що впровадження автоматизації призведе до зменшення необхідності у проведенні аудиту, ревізій та перевірок. Не менш важливим є те, що впровадження автоматизації надасть можливість швидко та ефективно нараховувати заробітню плату та інші виплати працівникам (лікарняні, відпускні), а також збільшиться ефективність роботи бухгалтера.

Варто зазначити, що на даний час існує значна кількість програм автоматизації, зокрема:

- «Парус – заробітна плата» надає можливість вести особові рахунки співробітників; здійснювати облік штатних структур, вести таблиць обліку робочого часу, облік виданих наказів; здійснювати розрахунок розміру допомоги в разі тимчасової непрацездатності та допомоги на дітей; здійснювати розрахунок нарахувань з заробітної плати та інших виплат утримань [1].

- «1С: Зарплата і Управління Персоналом для України» - надає можливість планувати потреби підприємства у персоналі та забезпечувати його кадрами; надає можливість здійснювати управління працівниками, їх навчанням та їх мотивацією; здійснювати облік кадрів та аналіз його складу; здійснювати ведення кадрового діловодства; можливість здійснювати розрахунки із заробітної плати працівникам та управління грошовими розрахунками, в тому числі депонування; а також розрахунок встановлених законодавством податків [1].

- «Галактика: Управління персоналом» - надає можливість планувати та здійснювати управління працівниками, їх пошуком, оцінювати продуктивність роботи працівників, дозволяє вести облік заробітної плати та виплат

працівникам [1].

Окрім того, для виконання Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України, регламентовано, що повинна бути застосована гармонізація нормативної бази бухгалтерського обліку відповідно до Постанови Європейського парламенту та Ради Європейського Союзу про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності" [36].

На досліджуваному підприємстві для автоматизації обліку нарахувань заробітної плати застосовується програма «1С: Підприємство». Дана програма застосовується одночасно з режимом роботи для користувача і технологічною платформою, яка надає певні дпні та механізм управління ними.

Для збільшення ефективності управління підприємством у програмі «1С: Підприємство» компанія «1С» створила конфігурацію по управлінню кадрами та розрахунку заробітної плати. Раніше цією програмою було «1С: Зарплата і Кадри 7.72», але внаслідок розвитку ринку «1С» створили більш ефективний продукт – програму «1С: Зарплата і Управління персоналом 8».

Використання Програми "1С: Підприємство 8 Зарплата і Управління Персоналом для України". Яка надає можливість вести кадрову, облікову діяльність не одного підприємства, тощо.

Дана програма автоматизована за такими параметрами: розробка шляхів та способів мотивації працівників підприємства; ведення облік результатів діяльності підприємства; автоматичний розрахунок оплати праці, лікарняних і відпусток; зручні налаштування використання нарахувань і утримань із виплат працівникам. У даній програмі автоматизовано розрахунки з працівниками, починаючи від введення документів, оплати лікарняних листів і відпусток, закінчуючи формуванням документів на виплату зарплати та депонування, а також до подання звітності в державні органи [15].

Як вже зазначалося раніше про користь автоматизації бухгалтерії, потрібно зазначити й те, що вона підвищує ефективність роботи багатьох структур підприємства, так бухгалтеру – така програма полегшує роботу,

збільшує ефективність та швидкість виконання бухгалтерських операцій.

Також, дана програма дозволяє застосовувати автоматизацію щодо різних форм оплати праці (погодинна, відрядна, акордна). Окрім того, надає підтримку щодо імпорту інформації з баз даних різного формату, що надає можливість здійснювати обробку інформаційних потоків у онлайн режимі.

Однак, на даний час особливої популярної у веденні обліку праці і заробітної плати є «1С:Бухгалтерія для України 8.2». Яка надає можливість здійснювати повноцінний кадровий облік, в тому числі наявна функція автоматичного нараховування заробітної плати та інших виплат працівникам. Після закінчення звітного періоду дана програма дозволяє автоматично формувати звіти щодо фізичних осіб, звіти до фондів, статистичну звітність тощо. Для ведення ефективного обліку нараховування виплат працівникам є велика кількість авоматизованих програм, які в свою чергу, обновлюються та змінюються. В наслідок чого, це вимагає від бухгалтера підвищення відповідних знань щодо роботи із програмами тобто підвищення його кваліфікації. Отже, без належно організованої обліково роботи є неможливою ефективна робота підприємства, оскільки від цього залежить швидкість, ефективність, правильність, своєчасність розрахунків із працівниками [2].

Отже, можна прийти до висновку про те що питання нараховування заробітної плати та інших виплат працівникам, також ведення податкового, бухгалтерського та статистичного обліку оплати праці та виплат працівникам займають найважливіше місце в процесі роботи бухгалтерії абсолютно кожного підприємства. Тому, для ефективної роботи підприємства, точніше його основою, є налагоджена чітко система нараховування і контролю. Усім підприємствам необхідний бухгалтерський облік як основа, яка слугує підтвердженням обґрунтованості юридичних та фінансових дій підприємства [60].

Висновок до розділу 2.

Виплати працівникам – це значна система, що складається з таких виплат як виплати по закінченні трудової діяльності, виплати при звільненні, та інші

виплати. Тому, ефективна організація обліку оплати праці є одним із найважливіших факторів організації облікової роботи на підприємстві, виходячи із того, що від нього саме залежить правильність, точність, своєчасність та повнота розрахунків з виплат працівникам.

Тому, щодо документального оформлення операцій з розрахунків виплат працівникам, вважаємо за необхідне внести зміни у Розрахуно-платіжну відомість, а саме шляхом додавання додаткового стовпчика з кодами ознак оподатковуваних доходів, внаслідок чого це надасть можливість контролювати виплати працівникам, належним чином їх оподатковувати, та сприятиме зменшенню помилок у проведенні обрахунку утримань.

Наступне, що вважаємо за необхідне змінити це запровадити єдину звітність з податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску. Така звітність яка в собі б об'єднувала звітності з ПДФО, військового збору та ЄСВ, буде більш ефективною у її застосуванні та спростить ведення господарської діяльності підприємствам.

Так, на даний час на підприємствах однією із проблем щодо облікової роботи по розрахунках за виплатами є недостатня автоматизація такого процесу та відповідно неправильне складання документів (відсутність необхідної інформації), які відображають та підтверджують операції з розрахунків. Для удосконалення облікової роботи по розрахунках за виплатами слід обмежити значну кількість документації та застосовувати автоматизовану систему обробки інформації, що надасть можливість як скоротити час на розрахунки самої заробітної плати та дозволить у найкоротші теріни отримувати інформацію, яка необхідна для управління підприємством. Також впровадження автоматизації облікового процесу призведе до більшої оперативності та точності облікової інформації, зменшить кількість ручних операцій, та призведе до зменшення помилок, які часто виникають при ручному розрахунку.

РОЗДІЛЗ

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ Й АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ.

3.1. Інформаційне забезпечення аналізу й аудиту виплат працівникам.

Кожне підприємство при прийнятті правильних управлінських рішень керівнику підприємства потрібно бути обізнаним у правдивій та достовірній інформацію про діяльність підприємства. Також, прийняття рішень, які в свою чергу, впливають на поточну діяльність підприємства визначаються на основі даних бухгалтерського обліку, що відображені в фінансовій звітності підприємства. Виходячи із того, облікова система на підприємстві є одним із найважливім організаційним етапом роботи підприємства.

Тому, управління підприємством та саме прийняття рішень щодо управління діяльності підприємства на пряму залежить від інформаційного забезпечення щодо його фінансового стану та діяльності підприємства.

Інформаційне забезпечення – це цілеспрямована робота спрямована на збір інформації, її фіксації, реєстрації, в подальшому її передавання, обробки, узагальнення, її зберігання з метою використання її для управління [17].

Користувачі інформації зазвичай цікавляться такою інформацією:

1. Інформація про діяльність підприємства про його минулу діяльність на основі якої можна зробити висновки про успішність діяльності підприємства та ефективність його управління.

2. Інформація про тепершній стан підприємства надає можливість зробити висновки щодо поточної діяльності підприємства, спрямування його діяльності, та можна визначити потенційні прибутки такого підприємства.

3. Інформація про майбутню діяльність підприємства. Самі показники результатів діяльності підприємства формуються на основі дани фінансової та управлінської діяльності підприємства, а саме на основі фінансової та

управлінської звітності, яка в свою чергу і являється обліково-аналітичною інформацією.

Обліково-аналітична інформація формується в обліково-аналітичній системі, завдання якої полягає у забезпеченні користувачів інформації усією необхідною інформацією, яка знаходиться в облікових регістрах та внутрігосподарській звітності підприємства, в той же час надає можливість здійснити комплексну оцінку підприємства, його діяльності та прийняття обґрунтованих рішень. Тітаренко Г.Б., Корінько М.Д. пояснюють значення обліково-аналітичної системи як системи, що сформована на даних та показниках бухгалтерського обліку, та з врахуванням оперативних даних та для економічного аналізу використовує різну інформацію, таку як статистичну, виробничу та довідкову тощо. Отже, для аналізу результатів діяльності підприємства інформаційним джерелом є дані бухгалтерського обліку (фінансового, управлінського та оперативного), а саме:

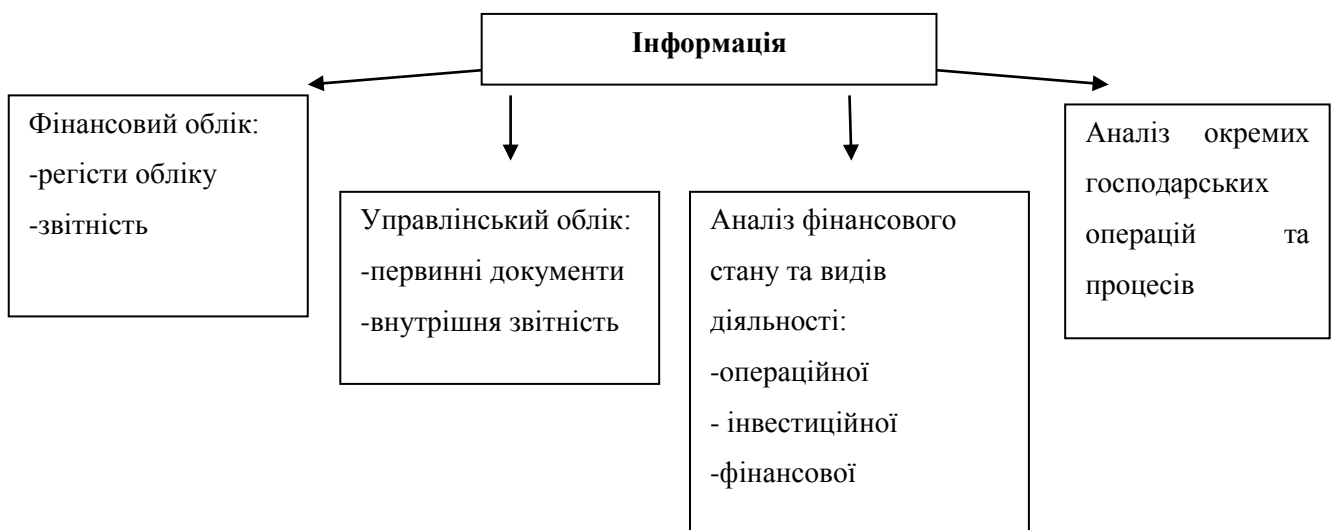


Рис. 3.1. Інформаційні джерела бухгалтерського обліку

Уся зазначена інформація повинна відповідати вимогам, а саме:

- точність;
- корисність;
- повнота;

- достатність;
- доступність;
- достовірність;
- відсутність системних помилок;
- зрозумілість;
- рентабельність;
- адресність;
- адекватність;
- своєчасність [17].

Для проведення аналізу виплат працівникам, підприємство повинно мати належну інформаційну базу:

1. Планово-нормативна інформація, яка міститься в таких джерелах: норми витрат праці та заробітної плати, кошториси витрат на соціальну діяльність, законодавчі акти, колективні договори та угоди, поточні та перспективні плани соціальної діяльності підприємства;

2. Облікова інформація, яка міститься в таких джерелах: первинні документи підприємства, довідки та розрахунки бухгалтерії, розрахунково-платіжні відомості, накази про прийняття на роботу та звільнення, особові картки працівників, таблиці обліку використання робочого часу, наряди на відрядні роботи, відомості обліку депонованої заробітної плати, особові картки, розпорядження про відпустки, платіжні відомості, наряди, акти приймання-передачі робіт, лікарняні листи, тощо.

3. Рахунки бухгалтерського обліку: 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» у частині сум нарахованої заробітної плати та відрахувань, 471 «Забезпечення виплат відпусток», 472 «Додаткове пенсійне забезпечення», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки з оплати праці», 64 «Розрахунки за податками та платежами» в частині обов'язкових утримань із заробітної плати»;

4. Облікові реєстри, а саме: Журнал 5, 5а;

5. Фінансова звітність підприємства: форма №1 «Баланс» (Звіт про

і фінансовий стан), форма №2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід), форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів», форма № 4 «Звіт про власний капітал», форма №5 «Примітки до річної фінансової звітності», Додаток до річної фінансової звітності форми № 6 «Інформація за сегментами»;

6. Статистична звітність;

7. звітність до фондів соціального страхування, яка міститься в таких джерелах: Звіт про нараховані внески та витрати, пов'язані з загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності; Розрахункова відомість про нарахування і перерахування страхових внесків до фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття; Розрахункова відомість про нарахування і перерахування страхових внесків та витрачання коштів фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України;

8. Внутрішня поза облікова інформація, яка міститься в таких джерелах: накази, довідки про перевірки, акти ревізій (аудиту).

9. Інші джерела, яка міститься в таких джерелах: Штатний розклад, мотиваційні картки, оперативна звітність цехів, відділів, служб підприємства, попередні результати аналогічних досліджень, податкова звітність.

Окрім вище зазначених джерел інформації, можуть використовуватися й інші джерела інформації, які містять інші відомості щодо витрат трудових ресурсів. Такі джерела використовуються при проведенні ретроспективного аналізу. На підставі даних первинних документів проводиться оперативний аналіз. Ефективність використання трудових ресурсів досліджується при прогнозованому аналізі [6].

Основним джерелом щодо здійснення аналізу виплат працівникам є облікова інформація, оскільки є значно деталізована, безперервне відображення у ній усіх здійснених операцій.

3.2. Аналіз ефективності виплат працівникам підприємства.

На сьогоднішній час від раціонального використання фонду оплати праці на підприємстві залежить продуктивність праці, зростання обсягу виробленої продукції, покращення якості продукції та ріст фінансових показників діяльності підприємства. Питання щодо здійснення аналізу виплат працівникам неодноразово досліджувалося багатьма науковцями, однак все ж таки не велика частина досліджень була приділена саме етапам послідовності проведення такого аудиту. Так, основними завданнями аналізу виплат працівникам є:

- Встановлення забезпеченості підприємства трудовими ресурсами;
- Визначення ефективності витрат підприємства на збільшення трудових ресурсів;
- Оцінка використання трудових ресурсів;
- Вивчення ефективності використання грошових коштів на оплату працівникам;
- Визначення наявних резервів ефективного використання трудових ресурсів.

Щодо економічного аналізу виплат працівникам, то він здійснюється із застосуванням наступних прийомів:

1. Розрахунково-аналітичний прийом полягає у:

- порівнянні явищ, між якими може існувати певна об'єктивна схожість.

Порівняння цих об'єктів повинні здійснюватися за істотними ознаками [54];

- абсолютні, відносні та середні величини - це явища, які досліджуються у процесі аналітичних досліджень та мають абсолютні, відносні та середні величини.

- ряди динаміки - використовуються при довгостроковому аналізі виплат працівникам.

- індексний метод - застосовується для дослідження динаміки показників, розміривпливу деяких факторів формування людського капіталу.

- групування – полягає у узагальненні інформації.

- балансове узагальнення - використовується при розрахунку забезпеченості підприємства необхідним за кваліфікаційним рівнем працівників.

- прийоми графічного та табличного відображення даних – застосовується для ефективнішого розуміння економічних явищ і процесів підприємства.

2. Евристичний прийом:

- анкетування та інтерв'ю – застосовуються для аналізу ефективності використання трудових ресурсів, а саме для встановлення на скільки вмотивовані є працівники.

- інші евристичні методи – підлягають використанню для прогнозування оптимальних заходів з покращання ефективності використання трудового ресурсу підприємства. Застосування такого прийому вимагає значних фінансових ресурсів, та прийняття рішення про їх використання є виключно компетенцією керівництва.

3. Економіко-математичні прийоми - застосовується економічний аналіз на основі застосування економіко-математичних методів. Плюсом використання даного прийому є те, що за його допомогою можна прискорити проведення економічного аналізу, більш повно та детально дослідити вплив факторів на результат. Використання такого прийому ставить вимогу до високого освітнього рівня аналітика [17].

4. Специфічні методи аналізу виплат працівникам – полягає у оцінці ефективності використання людського капіталу.

Узагальнюючи зазначене, можна зробити висновок про те, що при проведенні аналізу розрахунків за виплатами працівникам слід застосовувати й інші неформальні методи дослідження. Такі як, спілкування з працівниками підприємства, спостерігати за поведінкою працівників, проводити різні анкетування, використовувати методи психологічного аналізу.

Для здійснення аналізу ефективності виплат працівникам необхідно визначити на скільки підприємство забезпечене працівниками та робочими місцями; дослідити ефективність витрати підприємства на збільшення вартості

трудового капіталу та ефективності використання коштів на оплату праці працівникам. Тому, слід діяти відповідно до таких напрямків економічного аналізу виплат працівникам:

- 1) аналіз забезпеченості підприємства трудовими ресурсами;
- 2) оцінка ефективності використання трудових ресурсів;
- 3) аналіз витрат підприємства на оплату праці;
- 4) стратегічний та прогнозований аналіз виплат працівникам.

Щодо аналізу виплат працівникам, то його слід здійснювати відповідно до загальної методики аналізу оплати праці, яка включає:

- Аналіз складу та структури фонду оплати праці та використання його фонду;
- Аналіз середнього рівня оплати праці;
- Аналіз співвідношення зростання оплати праці у порівнянні із продуктивністю праці;
- Аналіз інших виплат працівникам.

Аналіз фонду оплати праці та інших витрат включає розрахунок абсолютних та відносних відхилень фактичної величини фонду оплати праці від запланованої. А також, аналіз та порівняння годинного, денного та місячного фонду оплати праці. Аналіз таких показників дає можливість виявити скільки перевитрачено фонду заробітної плати.

Аналізуючи використання фонду заробітної плати розраховується абсолютне і відносне відхилення фактичної його величини.

Абсолютне відхилення визначають таким шляхом, а саме порівнянням фактично використаних коштів на оплату праці у звітному періоді з базовою величиною фонду заробітної плати у цілому по підприємству.

Відносне відхилення розраховують як різницю між фактично нарахованою сумою зарплати у звітному періоді і його базовою величиною, скоригованою на коефіцієнт виконання плану по виробництву продукції. [55].

Абсолютні та відносні відхилення фонту оплати праці Товариства з обмеженою відповідальністю «Радивилівські Лани» розраховані у таблиці 3.1.,

з використанням показників звіту із праці.

Таблиця 3.1

Динаміка фонду оплати праці

Товариства з обмеженою відповідальністю «Радивилівські Лани»

Показники	2018 рік		2019 рік		Абсолютне відхилення +/-	Відпосне відхилення %
	Сума, тис. Грн	Питома вага, %	Сума, тис. Грн.	Питома вага, %		
1.Фонд основної заробітної плати	4 540,1	84,53	4 792,5	89,73	+ 252,4	+5,2
2.Фонд додаткової заробітної плати:	830,9	15,47	548,5	10,27	- 282,4	- 5,2
Надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів	331,4	6,17	196,0	3,67	- 135,4	- 2,5
Премії та винагороди, що носять систематичний характер	306,1	5,7	154,9	2,9	-151,2	- 2,8
Оплата за невідпрацьований робочий час	193,4	3,6	197,6	3,7	+4,2	+0,1
3.Фонд оплати праці	5 371	100	5 341	100	-30	-

Аналізуючи дані таблиці 3.1. приходимо до виснову, що з 2018 по 2019 рік фон оплати праці знизився. Питома вага у фонді оплати праці займає фонд основної заробітної плати, у 2018 році 84,53% та у 2019 році 89,73%.

Тобто це означає, що на вказаному підприємстві не часто застосовуються премії, та інші заохочувальні виплати.

Наступним етапом аналізу витрат на оплату праці підприємства здійснюється оцінка співвідношення темпів зростання оплати та продуктивність праці.

Оцінка ефективності виплат працівникам здійснюється із використанням

фінансових показників, а саме – зарплато віддача, яка в свою чергу, показує кількість виробленої продукції на 1 грн. фонду оплати праці та розраховується за формулою:

$$ЗВ = ОВП/ФОП, \text{ де}$$

ОВП – обсяг випущеної продукції;

ФОП – фонд оплати праці за період.

Коефіцієнт закріплення фонду оплати праці відображає величину фонду оплати праці на 1 грн. чистого доходу або собівартості реалізованої продукції. Позитивні є зменшення такого показника щодо попередніх періодів, розраховується за формулою:

$$Кзакф = ФОП/СВ \text{ або } ЗВ = ФОП/ЧД, \text{ де}$$

ЧД – чистий дохід;

СВ- собівартість продукції.

Рентабельність витрат на оплату праці визначає скільки 1 грн витрат приносить на оплату праці та розраховується за формулою:

$$Р = Пр/ФОП \times 100\%, \text{ де}$$

Пр- прибуток підприємства

Також, необхідно обрахувати частку заборгованості із виплати заробітної плати (ЧЗ пр). Зростання цього показника є негативним, оскільки означає збільшення боргової залежності підприємства:

$$ЧЗпр = Забпр/К, \text{ де}$$

Заб пр – поточна заборгованість підприємства;

К – загальна величина капіталу.

Частка заборгованості із заробітної плати у сумі залучених джерел підприємства. Їх зростання є негативним аспектом:

$$Чзпрпоз = Забпр/ПК, \text{ де}$$

ПК – позиковий капітал

Отже, здійснюю обчислення даних показників (табл. 3.2.):

Таблиця 3.2.

Показники ефективності виплат працівникам

№	Вихідні дані	2018 рік	2019 рік	
1.	Обсяг випущеної продукції (ОВП)	60 420	47 104	
2.	Фонд оплати праці (ФОП)	5 371	5 341	
3.	Собівартість (СВ)	65 915	45 568	
4.	Прибуток підприємства (Пр)	14 721	14 118	
5.	Поточна заборгованість (Заб пр.)	88	62	
6.	Позиковий капітал (ПК)	54 649	53 772	
7.	Загальна величина капіталу (К)	155 700	140 705	
Розрахунки				
№	Показники ефективності виплат працівникам	2018 рік	2019 рік	Абсолютне відхилення (+, -)
1.	Заплатовіддача (Зв=ОВП/ФОП)	11,25	8,82	-2,43
2.	Коефіцієнт закріплення фонду оплати праці (Кзакф = ФОП/СВ)	0,08	0,1	0,02
3.	$P = \text{Пр} / \text{ФОП} \times 100\%$	2,74	2,64	-0,1
4.	ЧЗ пр. = Заб пр. / К	0,0005	0,0004	-0,0001
5.	ЧЗ пр. поз = Заб пр. / ПК	0,002	0,001	-0,001

Проаналізувавши вказані обчислення на основі зазначених показників, то варто зазначити, що протягом проаналізованого періоду зарплатовіддача зменшилась. Причиною чого є зміна фонду оплати праці за 2019 рік. Так, у 2018 році цей показник становив 11,25 що означає що на 1 грн. заробітної плати припадає 11,25 грн. обсягу виробництва.

Коефіцієнт закріплення фонду заробітної плати для ТОВ «Радивилівські Лани» у 2019 році збільшився, але не суттєво. Позитивним для підприємства є зменшення даного показника, тому надалі підприємство намагатиметься зберегти цей показник в нормі.

Показники рентабельності витрат на оплату праці жисить таки зменшилися у 2019 році у порівнянні з 2018 роком, що знову ж є негативним явищем. Тому, для покращення даного коефіцієнта необхідно вдосконалювати показники економічної діяльності, шукати можливості працювати краще,

виробляти більш якісні товари, зменшуючи затрати праці.

Частка заборгованості із виплати заробітної плати у 2019 році зменшилася у порівнянні з 2018 роком, а також і зменшилася частка заборгованості із заробітної плати у сумі залучених джерел підприємства, що свідчить про зменшення боргової залежності підприємства.

Отже, можна констатувати, що існуючі підходи до оцінки ефективності оплати праці ґрунтуються на однобічному оцінюванні вагомості витрат на оплату праці в системі витрат і надходжень підприємства чи у співвідношенні із його фінансовими результатами. Окремі методи економетричного моделювання, що використовують для прогнозування величини фонду оплати праці чи рівня оплати праці, не ставлять на меті дослідження впливу оплати праці на ефективність роботи підприємства.

3.3. Методика аудиту виплат працівникам.

Для належного та ефективного розвитку підприємства будь-якої форми власності залежить від продуктивності праці, яка в свою чергу, залежить від їх матеріальної заінтересованості. Так, заробітна плата належить до одних із витрат на виробництво та відноситься до собівартості продукції та робіт та в той же час є одним із чинником для забезпечення зацікавленості працівників у результаті виконаної роботи (надних послуг) [56].

Щодо внутрішнього контролю то він присутній на кожному підприємстві, не завжди забезпечується його ефективність. До прикладу, на невеликих підприємства відсутній персонал для організації необхідної системи, завдання таких працівників зазвичай здійснює директор чи головний бухгалтер, так як, як така окрема служба контролю не утворюється.

В свою чергу, більші підприємства, у яких достатнє матеріальне забезпечення і створюють службу контролю. Так, однією з форм контролю є аудит. Аудит – це здійснення на підприємстві дослідження організації обліку

праці та її оплати, проведення якого дає можливість визначати резерви підвищення ефективності праці та прибутковості підприємства.

Аудит складається як з мікроекономічних, так і з макроекономічних питань щодо організації оплати праці, та може захопити майже всі елементи трудових відносин.

Аудит, який проводиться періодично на підприємстві дозволяє належно оцінити стан та розвиток на підприємстві трудових відносин.

Щодо методології проведення аудиту розрахунків з оплати праці дану питання розглядали досить значна кількість вчених у своїх працях. Однак, на даний час так все ж не має остаточного визначення поняття аудиту саме розрахунків з оплати праці та відповідно методики його проведення. Тому, вважаю, що слід розглядати поняття «аудиту виплат працівникам та методику його проведення» у такому трактуванні як Салова Н.А. аудит розрахунків з оплати праці – це завдання, яке містить елементи фінансового аудиту й аудиту на відповідність трудовому та податковому законодавству при формуванні фінансової інформації щодо розрахунків оплати праці та інших виплат працівникам [56].

Основними завданнями аудиту виплат працівникам є:

- дотримання законодавства із щодо виплат (КЗпП, П(С)БО);
- здійснення правильних розрахунків за виконані роботи та надані послуги та відповідно правильне відображення в обліку;
- правильне відображення в обліку заробітної плати;
- правильний розрахунок розміру доходу, що підлягає оподаткуванню;
- здійснене у строки перерахування податків та зборів до бюджету;
- здійснення своєчасного перерахування депонованої заробітної плати;
- формування резервних грошових коштів для оплати відпусток [14].

Виходячи із зазначених завдань, вважаю виділити такі моделі аудиту виплат працівникам, а саме (табл. 3.3.):

Таблиця 3.3.

Моделі аудиту виплат працівникам

Об'єкт аудиту			
Відповідність до трудового законодавства	Система оплати праці працівникам	Документація про облік праці	Фінансова та статистична звітність
Джерела інформації			
Законодавча інформація щодо оплати праці	Документація щодо оплати праці	Облікова політика підприємства, правила внутрішнього трудового розпорядку	Звітності та реєстри бухгалтерського обліку
Методичні методи аудиту			
Дослідження, спостереження, перерахунок, перегляд, оцінка фактичної наявності та зіставлення	Методи порівняльного анлізу	Інформаційне моделювання	Дослідження вказаних документів
Методи методичного узагальнення та застосування результату аудиту			
Розрахунки, відомості про порушення, аналітичні таблиці	Аналіз узгруповання результатів аудиту	Обґрунтування виявлених недоліків з юридичної сторони	Вилучення оригіналів документів
Зазначення виявлених недоліків у документах згідно проведеного аудиту	Нагляд за виконанням рішень		

Перш ніж проводити аудит, потрібно сформулювати загальний план такої перевірки. Внаслідок чого, таке планування проведеного аудиту надасть можливість ефективно розподілити роботу аудиторів. Так як, робота аудитора залежить від розмірів суб'єкта господарювання, аудиторського досвіду, складності проведеного аудиту, попередні знання про діяльності клієнта. Також при визначенні мети перевірки, аудитор та замовнику потрібно визначити характер, обсяг і умови роботи аудитора. Окрім того, план перевірки за виплатами працівникам повинен бути деталізованим, оскільки програма проведення аудиту, його форма залежать як від розміру підприємства, так і від складності перевірки, а також від методик і технологій аудиту, а саме (табл 3.4):

Таблиця 3.4.

План перевірки за виплатами працівникам

Етапи аудиту	Період його застосування	Мета	Застосовані методи
Підготовчий етап	Застосовується при підготовці до удутиту та перед його проведенням, протягом усієї перевірки	Ефективніше розуміння трудових відносин, встановлення неправильних даних у звітності та визначення потенційних факторів ризику	Підлягають застосування методи, які вимагають загальних знань у сфері бухгалтерського обліку
Етап детальної перевірки	Під час здійснення незалежних тестів (оборотів та сальдо рахунків)	Отримання від аудитора матеріалів, на основі яких можна отримати висновок щодо ефективності системи бухгалтерського обліку та отримання висновків щодо ризиків та висновки щодо їх зменшення	Застосовуються такі методи як метод порівняння показників, процентні методи, метод зіставлення з іншими показниками
Заключний етап	Виконується після проведеного аудиту та при підготовці до аудиторського висновку	Сформований на підставі проведеного аудиту висновок	Оцінка отриманої при аудиті інформації та застосування логічного аналізу щодо даної інформації

В той же час основними показниками, які повинні перевірятися під час проведення аудиту, є:

- штат працівників (чисельність, кваліфікація);
- витрати робочого часу;
- обсяг виготовленої продукції;
- розмір фонду оплати праці;
- нарахування премій та відпускних;
- розмір відрахувань відповідно до їх видів.

Отже, при проведенні аудиту слід ознайомитися з обліковою політикою замовника, встановити на відповідність її стандартам бухгалтерського обліку і

звітності, в тому числі вимогам чинного законодавства, а також ознайомитися із системою внутрішнього контролю, та окремими специфічними напрямки діяльності засовника [55].

Основні показники, що підлягають перевірці при проведенні аудиту, аудитор повинен перевірити:

- дотримання законодавства щодо організації ведення бухгалтерського обліку;

- достовірність та правильність відображення інформації у документах та формах звітності щодо чисельності працівників на підприємстві;

- правильність обчислення обсягів виконання робіт;

- вілношення даних аналітичного обліку з оплати праці відповідно до показників синтетичного обліку з рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»;

- законність та правильність нарахування доплат і надбавок до основної заробітної платипрацівникам;

- правильність узгагальненої інформації та розрахунків у первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку та фінансових звітах;

- обгрунтованість віднесення витрат по оплати праці до собівартість продукції;

- правильність зазначених даних у відомостяз на виплату заробітної плати та відсутність у них різних виправлень чи підчисток та наявність підписів керівника та бухгалтера [17].

При здійсненні аудиторської перевірки необхідно перевіряти й розрахункові та платіжні відомості, особові рахунки працівників, в тому числі й первинні документи такі як, таблиці тощо, які слугують для нарахування заробітної плати. Необхідно й перевіряти правильність заповнення вказаних документів, та на відповідність їх чинному законодавству.

Також, перевіряється правильність оформлення та нарахування інших виплат робітникам, таких як:

- виплати заохочувального характеру (премії та винагороди);
- виплати компенсаційного характеру (надбавки за роботу в нічний час, надурочні роботи);
- виплати за невідпрацьований час (оплата додаткових відпусток, оплата тимчасової непрацездатності тощо).

Більше того, слід зазначити, що нарахування премій обов'язково повинно бути затверджено наказом керівника. Слід звертати увагу й на перевірку виплат за договорами підряду та іншими цивільно-правовими договорами. Також, при перевірці правильність обрахунку середнього заробітку, необхідно звернути увагу на те, що в такий заробіток не включаються оплата за роботу, яка виконувалась у наднормовий час, у святкові дні, премії, які не входять до фонду оплати праці та інші виплати, які мають тимчасовий характер.

Досліджується правильність та повнота нарахувань утримань з заробітної плати, включаючи й перевірку обчислення та нарахування ПДФО та військового збору. Під час перевірки перевіряється правильність та законність застосування пільг, які передбачені чинним законодавством.

Наступне, це потрібно перевірити правильність зазначених рахунків та розміри нарахованої заробітної плати та утримань з неї в облікових реєстрах кореспонденції. Перевіряється аналітичний облік із заробітної плати відповідно до синтетичного обліку за рахунком «Розрахунки з оплати праці». Також необхідно звертати увагу й на вивчення нарахування заробітної плати тимчасовим (сезонним) працівникам, встановлюється причина таких витрат [6]. Тобто, здійснення контролю за використанням грошових ресурсів на виплату заробітної плати відіграє значну роль, оскільки в процесі проведення аудиту досліджується використання фонду заробітної плати, знаходяться шляхи економії коштів, шляхи збільшення продуктивності праці [55].

Отже, контроль за оплатою праці є значним процесом, який слід проводити ретельно, детально та уважно, виходячи із того, що виплати працівникам займають значну кількість у структурі витрат підприємства. Допущені помилки

при обрахунку заробітної плати автоматично в подальшому призводить до безлічі порушень, які надалі несуть негативні наслідки. Виходячи із того, нарахування заробітної плати, а також ведення податкового, бухгалтерського та статистичного обліку оплати праці є особливими у роботі бухгалтера кожного підприємства. Тому, важливо підприємству удосконалювати систему нарахування заробітної плати для сприяння спрощенню методики проведення аудиту виплат працівникам [62].

Удосконалення організаційних аспектів аудиту виплат працівникам на пряму пов'язане із використанням стандартизованих підходів до деяких методів дослідження. На даний час в Україні дуже часто змінюється нормативно-правова база щодо оплати праці, а тому обов'язком аудитора є постійне спостереження за такими змінами та відповідно їх врахування та використання при проведенні перевірки. Запропонована модель для проведення аудиту щодо виплат працівникам, процедура здійснення поточного контролю щодо обліку використання робочого часу та проведення відповідної послідовності при перевірці надасть можливість підприємствам більш ефективно проводити аудит щодо виплат працівникам.

Висновки до розділу 3

Аналізуючи розділ 3 даної роботи, вважаю, що при проведенні аудиторської перевірки, слід застосовувати таку послідовність дій, а саме:

- визначення на відповідність чинному законодавству місцевих (локальних) нормативних документів;
- перевірка обґрунтованості та правильності виробничої програми, визначення фонду оплати праці відповідно до прогнозованого обсягу робіт;
- здійснення перевірки правильності обрахунків з оплати праці як у грошовій так і натуральній формі;
- здійснення перевірки щодо дотримання підприємством встановленого порядку оподаткування та утримань із заробітної плати;

– здійснити дослідження правильності складення синтетичного і аналітичного обліку оплати праці, та відповідно перевірка достовірності даних зазначених у відповідних звітностях підприємства;

– здійснити оцінку правильності ведення обліку, заповнення звітності щодо виплат працівникам, а також щодо використання робочого часу й фонду оплати праці.

Виходячи із проведеного аналізу ефективності виплат працівникам на ТОВ «Радивилівські Лани», для підвищення ефективності такі виплат вважаю, що необхідно аналіз таких показників проводити щомісячно, щоквартально, розраховувати коефіцієнт закріплення фонду оплати праці; розраховувати рентабельність витрат на оплату праці; вираховувати заборгованості з оплати праці у сумі позикових джерел фінансування підприємства.

Було здійснено оцінку ефективності виплат працівникам на ТОВ, зокрема Проаналізувавши вказані обчислення на основі зазначених показників, то варто зазначити, що протягом проаналізованого періоду зарплатовіддача зменшилася.

Щодо коефіцієнту закріплення фонду оплати праці то у 2019 році у порівнянні із 2018 роком він збільшився, однак не значно. Збільшення такого показника є негативним фактором, тому підприємству необхідно зберегти цей показник в нормі.

Щодо показнику рентабельності витрат на оплату праці то варто зазначити, що він зменшився у 2019 році у порівнянні з 2018 роком, що є знову ж таки є негативним явищем. Тому, для покращення даного коефіцієнта необхідно вдосконалювати показники економічної діяльності, шукати можливості працювати краще, виробляти більш якісні товари, зменшуючи затрати праці.

Частка заборгованості із виплати заробітної плати у 2019 році зменшилася у порівнянні з 2018 роком, а також і зменшилася частка заборгованості із заробітної плати у сумі залучених джерел підприємства, що свідчить про зменшення боргової залежності підприємства.

ВИСНОВКИ

Провівши дослідження методики обліку, аналізу та аудиту виплат працівникам підприємства, на основі чого можна прийти до наступного висновку:

1. Виплати працівникам це сукупність об'єктів, які підлягають бухгалтерському обліку та виходять із поточних та майбутніх виплат, які отримує працівник від безпосередньо роботодавця чи третьої особи. Виплати працівникам регламентуються більшістю законодавчих актів України, що відповідно впливає на вимоги щодо організації обліку таких виплат.

2. У Примітках фінансової звітності слід додатково зазначати інформацію відповідно до вимог НП(с) БО 26 «Виплати працівникам». Для відповідності вимог сучасного обліково-аналітичного забезпечення варто ввести нові аналітичні субрахунки та нові форми відомостей.

3. Організація обліку виплат працівникам є важливою сферою роботи, оскільки, особливої уваги потребує сама організація документообігу, порядок нарахування та відповідно саме нарахування виплат працівникам. Також, для складання звітності по виплатах підприємства включаючи як внутрішню і зовнішню для одержання достовірної інформації для цього у підприємства повинен бути розроблений і затверджений робочий план рахунків, у якому будуть передбачені субрахунки за видами виплат, терміни їх здійснення, видами зобов'язань, за елементами витрат та джерелами.

4. Запропоновано удосконалити Розрахунково-платіжну відомість, шляхом введення додаткового стовпчика з кодами ознак оподатковуваних доходів, та в подальшому така інформація сприятиме контролю за виплатами працівникам, а також належним чином їх оподаткування, що сприятиме уникненню помилок у проведенні необхідних утримань.

5. Обґрунтовано необхідність впровадження єдиної звітності з податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску, оскільки запровадження такої об'єднаної звітності з ПДФО, ЄСВ та військового збору, буде більш уніфікованою, та матиме такі переваги: спрощення ведення бізнесу та

покращення ефективності роботи контролюючих органів за рахунок створення єдиного уніфікованого документа шляхом об'єднання окремих видів звітності.

6. За результатами аналізу встановлено, що з у 2019 році фонд оплати праці знизився. Питому вагу у фонді оплати праці займає фонд основної заробітної плати, у 2018 році 84,53% та у 2019 році 89,73%. Тобто це означає, що на вказаному підприємстві не часто застосовуються премії, та інші заохочувальні виплати.

7. Встановлено, що на ТОВ «Радивилівські Лани» показник зарплатовіддачі зменшився. Пичиною чого є зміна фонду оплати праці за 2019 рік. Так, у 2018 році цей показник становив 11,25 що означає що на 1 грн. заробітної плати припадає 11,25 грн. обсягу виробництва, а 2019 році 8,82 грн. Коефіцієнт закріплення фонду заробітної плати на досліджуваному підприємстві у 2019 році збільшився, але не суттєво. Позитивним для підприємства є зменшення даного показника, тому надалі підприємство намагатиметься зберегти цей показник в нормі. Показники рентабельності витрат на оплату праці у 2019 році у порівнянні з 2018 роком зменшився, що знову ж є негативним явищем. Тому, для покращення даного коефіцієнта необхідно вдосконалювати показники економічної діяльності, шукати можливості працювати краще, виробляти більш якісні товари, зменшуючи затрати праці. Частка заборгованості із виплати заробітної плати у 2019 році зменшилася у порівнянні з 2018 роком, що свідчить про зменшення боргової залежності підприємства.

8. Для підвищення ефективності здійснюваних виплат працівникам на підприємстві пропонуємо проводити щомісячно, щоквартально аналіз таких показників, як зарплатовіддачі; коефіцієнт закріплення фонду оплати праці; рентабельність витрат на оплату праці; частка заборгованості з оплати праці у сумі позикових джерел фінансування підприємства; коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості підприємства з оплати праці.

9. Під аудитом виплат працівників слід розуміти незалежну перевірку правильного відображення в бухгалтерському обліку розрахунків з оплати

праці та достовірності показників звітності. Метою аудиту вит виплат працівників є отримання достатніх доказів упевненості в ефективності їх використання, достовірності відображення та розкриття інформації відповідно до діючих принципів та тверджень (якісних аспектів) подання фінансової звітності та оцінка здатності підприємства забезпечувати відтворювальну, стимулюючу, регулюючу та соціальну функції заробітної плати для забезпечення подальшої безперервної діяльності підприємства.

10. При проведенні аудиторської перевірки запропоновано здійснювати послідовність контрольних процедур, зокрема: виявлення наявності і встановлення відповідності чинному законодавству місцевих (локальних) нормативних документів; перевірка обґрунтованості визначення фонду оплати праці на запланований обсяг робіт, тарифних ставок, розцінок посадових окладів; перевірка дотримання встановленого порядку оподаткування та здійснення утримань із заробітної плати;– дослідження стану синтетичного і аналітичного обліку оплати праці, перевірка достовірності звітності підприємства; оцінка стану обліку, звітності щодо праці та її оплати, внутрішньогосподарського контролю використання робочого часу й фонду оплати праці.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абросімова К.А. Облік виплат працівникам із застосуванням автоматизованих облікових систем. Випуск 1 (1) Економіка, менеджмент, право, 2018. URL: <http://ep3.nuwm.edu.ua/1931/1/%D0%90%D0%B1%D1%80%.pdf>
2. Білова Н. Відпускні: як нарахувати та відобразити в обліку. Бухгалтер 911. 2016. № 21. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2016/may/issue-21/article-17347.html>.
3. Брік С. В., Дегтяр Д. В. Шляхи вдосконалення організації обліку оплати праці на підприємстві. Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ» : зб. наук. пр. Темат. вип. : Технічний прогрес та ефективність виробництва. Харків : НТУ "ХПІ". 2015. № 60 (1169).
4. Виплати працівникам: класифікуємо та обкладаємо. Податки & Бухоблік, 2017/№ 102. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/december/issue-102/article-32899.html>
5. Відображення ЄСВ в обліку. Податки & Бухоблік, 2019/№ 75. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/september/issue-75/article-76858.html>
6. Григоревська О.О. Шляхи удосконалення організації бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2015. Вип. 2.. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2015_2_10.
7. Гринчуцький В., Заброцький В. Місце заробітної плати в системі соціально-трудових відносин перехідної економіки URL: <http://global-national.in.ua/archive/9-2016/123.pdf>
8. Гудзь Н. В. Денчук П. Н., Романів Р.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник для ВНЗ, М-во освіти і науки України. 2-ге вид., перероб. і допов. К. : Центр учб. літ., 2016. с. 89.
9. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів Бухгалтерський облік: навч. посібник для ВНЗ. Київ, 2016. URL: <http://3kutnik.org.ua/wp-content/uploads/2017/01/Buh-Oblik-Gudz-2016.pdf>

10. Гуцаленко Л. Стратегічний облік і контроль у формуванні фінансових результатів: Бухгалтерський облік і аудит. 2010. № 12. С. 24– 32.
11. Демченко М.М. Контроль виплат працівникам підприємства. Молодий вчений. 2016. №3(30). Веб-сайт. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/ru/archive/30>.
12. Демченко М.М. Облік та оподаткування виплат працівникам підприємства у контексті законодавчих змін. «Молодий вчений» № 2 (29) лютий, 2016 р. URL: [file:///C:/Users/irina/Downloads/molv_2016_2_11%20\(5\).pdf](file:///C:/Users/irina/Downloads/molv_2016_2_11%20(5).pdf)
13. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: [навч. посіб.] URL: http://library.cibs.ubs.edu.ua/CGI-BIN/irbis64r_12/.
14. Дробязко С. І. Організація бухгалтерського обліку заробітної плати працівників підприємства. Економіка та держава № 1/2020 URL: http://www.economy.in.ua/pdf/1_2020/3.pdf
15. Єфименко Т. І. Доповідь заступника Міністра фінансів України URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=70586.
16. Зінчук, Л.М. Організація обліку розрахунків за виплати працівникам. збірник тез доповідей учасників XVIII Всеукраїнської наукової конференції. Київ : ДП«Інформ. – аналіт. агентство», 2020. URL: <http://194.44.12.92:8080/jspui/handle/123456789/4902>
17. Зоріна О.А. Аналіз ризиків підприємства: питання інформаційного забезпечення. Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: збірник тез доповідей учасників XVIII Всеукраїнської наукової конференції. К.: ДП «Інформ. – аналіт. агентство», 2020. С. 133-136. URL: <http://194.44.12.92:8080/jspui/handle/123456789/4636>
18. Інструкція зі статистики заробітної плати. Затверджена Наказом Держкомстату України від 13.01.2004 № 5 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text>
19. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Наказ Міністерства фінансів України 30.11.1999 № 291 у Редакції

від 05.01.2018, підстава з1582-17. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

20. Карпенко Т. І. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці. Шляхи вдосконалення проблем. Технології та дизайн. 2016. № 1 (18). Веб-сайт. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/td_2016_1_17.

21. Кесарчук Г. С. Удосконалення організації обліку розрахунків за виплатами працівникам. Науковий вісник Ужгородського університету, 2013. URL: file:///C:/Users/irina/Downloads/Nvuues_2013_4_44.pdf

22. Кодекс Законів про працю, ВВР, від 1971, № 322-08 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>

23. Конвенція про захист заробітної плати № 95 від 23.06.1992 08 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993_146#Text

24. Кравченко Л. Підсумований облік робочого часу: незвичайний тест на професійність. Головбух. 2020. №27. URL:<https://egolovbuh.mcfr.ua/830002>

25. Лень В.С. Виплати працівникам: поняття, структура та облік. Проблеми і перспективи економіки та управління № 2 (2), 2015. URL: <file:///C:/Users/irina/Downloads/68612-142193-1-SM.pdf>

26. Лист Державної фінансової служби України від 15.04.2016 р. № 3941/П/99-99-17-03-03-14 URL: <https://www.buh24.com.ua/list-dfs-vid-27-01-2016-1555-6-99-99-19-02-02-15/>

27. Лист Державної податкової адміністрації України від 19.01.2011 р. N 697/6/17-0715 URL: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/1599-697.html>

28. Лист Міністерства праці та соціальної політики України від 22.11.2010 р. N 964/13/84-10. URL:<https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/ministry-of-labor-and-social-policy/1337-964.html>

29. Матюха М.М. Удосконалення організації обліку розрахунків за виплатами працівникам. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука» № 15(95), 2 т., 2020. URL:<https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/16354/1/%d0%91%d0%95%d0%a5.pdf>

30. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 "Виплати працівникам". URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_011.

31. Овсюк Н.В. Виплати працівникам за НП(С)БО 26 та МСФЗ (IAS) 19. Вісник Житомирського державного технологічного університету.2012 URL:<http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/3003/40.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

32. Панькова О. В., Касперович О. Ю. Соціальні передумови ефективних комунікацій суб'єктів соціально-економічного розвитку в умовах цифровізації. // Цифрова економіка. 2019. С. 138-141

33. Первинний документ: роль в обліку та вимоги до оформлення. Газета № 89 / 2019. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/59170>

34. Платіж на основі акцій. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 34. URL: <https://zakon.help/law/1577/>.

35. Податковий Кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

36. Подмешальська Ю. В., Панченко А. М. Удосконалення організації обліку заробітної плати. Інвестиції: практика та досвід № 1/2020 URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/1_2020/11.pdf

37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам». Затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 601 від 28.10.2003 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.

39. Полуянова О.І., Роліна К.В. Напрямки аудиту розрахунків з оплати праці URL: : http://www.rusnauka.com/10_NPE_2010/Economics/62592.doc.htm

40. Порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням. Затверджений Постановою КМУ від 26.09.2001 № 1266 URL: <https://www.budgetnyk.com.ua/article/20-prikladi-rozrahunku->

seredno-zarobtno-plati

41. Прийдак Т.Б., Яловега Л.В., Сіренко О.В. Загальні особливості побудови бухгалтерського обліку в управлінні оплатою праці. Полтавська державна аграрна академія, 2015. URL: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/1419/1/34.pdf>

42. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

43. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо обліку трудової діяльності працівника в електронній формі. Проект закону № 3623 від 02.09.2020 року URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69085

44. Про Державний бюджет України на 2019 рік. Закон України від 23.11.2018 №2629-VIII. Дата оновлення: 13.12.2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2629-19#Text>.

45. Про Державний бюджет України на 2020 рік. Закон України від 14.11.2020 №294-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/294-20#Text>.

46. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Затверджений Наказом Міністерства Фінансів України від 20.04.2015 № 449 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0508-15#Text>

47. Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Затверджений Постановою КМУ від 22 грудня 2010 р. № 1170 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1170-2010-%D0%BF#Text>

48. Про затвердження порядку обчислення середньої заробітної плати. Постанова КМУ від 8.02.1995 №100. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text>.

49. Про затвердження типових форм первинного обліку особового

складу. Затверджений Наказом Міністерства статистики України № 277 від 27.10.1995 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0277202-95#Text>

50. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці. Затверджено наказом Державного комітету статистики України № 489 від 05.12.2008 року URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08#Text>

51. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>

52. Про оплату праці. Закон України від 24.03.1995 р. №108/95-ВР URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95%D0%B2%D1%80#Text>

53. Прокопець Л.В. Роль аудиту персоналу на підприємстві. Агросвіт. 2017. №23. С. 62-65.

54. Пугаченко О. Б., Пуліковська Ю. О. Визначення терміну «кадровий аудит». Конкурентоспроможна модель інноваційного розвитку економіки України: матеріали III Міжнародної наук.-практ. конф., м. Кропивницький, 14 квітня 2020 р. Кропивницький, 2020. С. 297-299.

55. С.В. Тютюнник, Ю.М. Тютюнник Фінансова звітність як інформаційне джерело фінансового аналізу. Збірник IV Всеукраїнської науково-практичної конференції «Облік, аудит, оподаткування та звітність у системі забезпечення економічної стійкості підприємства», м. Дніпро, 2020 р., С.83-86. URL: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/7846/1.pdf>

56. Салова Н.А. Сучасне розуміння сукупної винагороди за працю. Впуск 9 Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. 2016. URL: <http://global-national.in.ua/archive/9-2016/123.pdf>

57. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з оплати праці URL: <http://www.uaeconomic.com/ulens-871-1.html>

58. Табелі обліку робочого часу 2020: бланк, умовні позначення і зразок заповнення. URL: <https://www.kadrovik01.com.ua/article/3933-poryadok-vedennya-tabelya-oblku-robochogo-chasu>

59. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність: підручник. Київ: Алерта, 2016. 928 с.
60. Томілов С.Н. Облік операцій з оплати праці за національними стандартами. Все про бухгалтерський облік. № 7 (496), 2015. С. 8.
61. Форми та системи оплати праці. Податки & Бухоблік, 2016/№ 50 URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/june/issue-50/article-18968.html>
62. Ярмолюк О.Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства . Ефективна економіка №4, 2014. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2947>.
63. Задорожний З. Проблемні питання якості інформації бухгалтерського і управлінського обліку малоцінних активів / З. Задорожний // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2018. – Вип. 1. – С. 115-124.
64. Задорожний З.-М.В., Кафка С.М. Особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості та їх вплив на облік необоротних матеріальних активів [Електронний ресурс] / З.-М.В. Задорожний, С. М.Кафка // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – № 3. Режим доступу: <http://visnykj.tneu.edu.ua/index.php/visnykj/issue/view/45>.
65. Задорожний З.-М. В. Гармонізація бухгалтерського обліку із вимогами податкового законодавства / З.-М. В. Задорожний // Збірн. наук. праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ «Економічний аналіз». – Випуск 9. – Тернопіль, 2011. – С. 10–13.
66. Починок Н. В. Методи обліку витрат на персонал відповідно до інформаційних потреб користувачів / Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепція управління / Матеріали міжнар. наук– практ. конф., 2011 р., 19–20 травня, м. Судак. – Сімферополь, ВД «АРІАЛ», 2011. – С. 275–278.
67. Починок Н.В. Джерела формування кількісної та якісної складових персоналу підприємства / Н. В. Починок // Вісник Львівської комерційної

- академії. – Львів : Вид-во Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 36. – С. 309-315.
- 68.Починок Н. В. Проблеми підвищення кваліфікації працівників на підприємствах / Сучасні тенденції та проблеми розвитку інвестиційно-будівельного комплексу // Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції, 29-30 листопада 2007 року. – Тернопіль: Принтер-інформ, 2007. – С. 135-138.
- 69.Починок Н. В. Методика обліку процесу формування персоналу. Економічний аналіз. 2014. Т. 16 (2). С. 225–235.
- 70.Омецінська І., Починок Н. Проблемні аспекти ціноутворення у вітчизняних підприємствах. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2017. Вип. 3. С. 75-86.
- 71.Починок Н.В. Оцінка та контроль результатів провадження соціально відповідальної діяльності підприємства. Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» (30 червня 2017 року, м. Тернопіль). Тернопіль, 2017. С. 150-152.
- 72.Починок Н.В. Кореляція корпоративної соціальної відповідальності та показників фінансової звітності. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф., 11 травня 2016 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. С. 201-203.
- 73.Починок Н.В. Значення бухгалтерського обліку для сталого розвитку суб'єктів господарювання. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., 31 травня – 1 червня 2018 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С. 208-210.
- 74.Починок Н.В. Взаємозалежність соціальних стандартів та інтелектуального капіталу підприємства. Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації : матеріали VIII міжнар. наук.-практ. конф. Львів : Вид-во ЛТЕУ, 2018. С. 267-269.