Міністерство освіти і науки України

Тернопільський національний економічний університет

Факультет обліку і аудиту

Кафедра аудиту, ревізії та контролінгу

Поцелуй Оксана Миколаївна

АНАЛІЗ ТА АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА

Спеціальність 8.03050901 – облік і аудит

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Студентка групи РКм-51
Поцелуй Оксана

_____
підпис

Науковий керівник
к.е.н., доцент Шашкевич О.Л.

_____
підпис

Дипломну роботу допущено до захисту

«___»_____ 201__ р.
Зав. кафедри

_____
Прізвище, ініціали Підпис

Тернопіль – 2013

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1.СУТНІСТЬ І НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА……..

1.1. Загальні поняття і нормативно-правове регулювання оплати праці……

1.2. Види і форми оплати праці та інших виплат працівникам підприємств і організацій…….

РОЗДІЛ 2. СИСТЕМА ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗ РОЗРАХУНКІВ З ПРАЦІВНИКАМИ НА ТОВ «НАДЗБРУЧЧЯ ХЛІБ»……

2.1. Порядок нарахувань та утримань із заробітної плати……...

2.2. Аналіз витрат на оплату праці на прикладі ТОВ «Надзбруччя хліб»……

2.3. Синтетичний облік розрахунків з оплати праці на ТОВ «Надзбруччя хліб»……..

РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА……..

3.1. Методика контролю розрахунків з персоналом підприємства…….

3.2. Документування процедур аудиту та їх узагальнення в аудиторському звіті……

3.3. Напрями вдосконалення системи обліку розрахунків з персоналом…..

ВИСНОВОК……

ЛІТЕРАТУРА……..

ДОДАТКИ

РОЗДІЛ 1
ПОНЯТТЯ І НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Загальні поняття і нормативно-правове регулювання оплати праці

Для основної частини населення заробітна плата є основним джерелом доходу, тому облік розрахунків з працівниками підприємства займає одне з перших місць в системі обліку на підприємстві. В умовах переходу до ринкової економіки, відповідно, здійснюються зміни в економічному, соціальному та політичному розвитку країни, суттєво змінюється і політика в оплаті праці, соціальної підтримки і захисту працівника. Складаються нові відносини між працівником та роботодавцем на рівні підприємства та на рівні держави. Підприємство самостійно обирає системи та форми оплати праці, а держава регулює ці відносини. [8, 203]

Для дослідження правового регулювання оплати праці потрібно дослідити теоретико-правові основи інституту оплати праці, а особливо такі важливі поняття, як "оплата праці" і "заробітна плата".

Законодавство України досить динамічне та суперечливе. Терміни "оплата праці" та "заробітна плата" у багатьох наукових джерелах вживаються як синоніми, а у трудовому законодавстві розглядаються як тотожні. Закон України "Про оплату праці", глава 7 Кодексу законів про працю (КЗпП) - "Оплата праці", але і ст.1 Закону, і ст.94 КЗпП дає визначення поняттю "заробітної плати", а визначення поняття "оплати праці" відсутнє.[34]

В економічній літературі відсутній єдиний погляд на трактування сутності заробітна плата. При трактуванні поняття "заробітна плата", доцільно розглядати її в двох аспектах .

По-перше, вона викликає протиріччя, в літературі є теоретичне розмежування оплати праці і заробітної плати. Зокрема, П.Т. Чингус зауважив, що структура заробітної плати включає "...базову ставку і виплати, які залежать від результатів праці, у вигляді премій, бонусів". З точки зору правової

категорії Н.Б. Болоніна та Г.І. Чанишева вважають, що поняття "оплата праці" ширший, і його функціональне призначення спрямоване на організацію оплати праці на підприємстві та регулювання її окремих елементів та всієї системи правових засобів, тоді як визначення "заробітна плата" спрямована на право окремого працівника отримувати грошову винагороду за виконану ним працю. С. В. Васильчак, О.Р. Жидяк, Т.М. Полянич стверджують, що термін "оплата праці" - ширший ніж "заробітна плата", але їх можна вживати як синоніми.

По-друге, в економічній літературі викликає непорозуміння трактування заробітної плати або з позиції марксистської трудової економічної теорії, або з позиції сучасної економічної теорії. Зауважимо, що обидва напрями визначають працю як найважливіший ресурс, що використовується у процесі виробництва економічних благ. Це пояснюється в першу чергу тим, що "учасником ринку праці є кожна працездатна особа, яка пропонує послуги на ринку праці і може збільшувати або зменшувати пропозицію цих послуг, а її дохід у формі заробітної плати є основною, а у більшості випадків єдиною формою доходу. Ресурс "праця" при використанні не зникає, а навпаки збільшується, примножується і бере участь у створенні економічних благ. [11, 462]

Розглядаючи облік розрахунків з персоналом можна зрозуміти, що тільки саме визначення "заробітна плата" викликає непорозуміння між працівником та роботодавцем, а саме: працівник завжди мріє мати, якомога більший рівень доходу, тоді як роботодавець прагне знизити свої витрати на оплату праці. В умовах ринкових відносин ця суперечність вирішується в результаті взаємодії попиту на працю відповідної кваліфікації з боку роботодавців і її пропозицією з боку найманих працівників, оскільки в результаті цієї взаємодії формується ринкова ціна використання найманої праці.

Заробітна плата як економічна категорія належить до найскладніших, оскільки вона виступає індикатором змін у суспільстві, її економічний зміст змінюється відповідно до змін суспільно-економічної формації. [1, 14]

Багатосторонній характер цієї категорії впливає на постійні дискусії, щодо трактування змісту поняття "заробітна плата". Аналіз сучасної

економічної літератури свідчить про те, що існує багато точок зору на проблему сутності заробітної плати як економічної категорії. Трактування терміну «заробітна плата» різними вченими науковцями, економістами наведено у таблиці 1.1

Таблиця 1.1

Трактування поняття «заробітна плата»

Вчений-економіст	Трактування заробітної плати
Жуков А. Л.	Заробітна плата – це виплачувана винагорода за використання праці, визначення якої є ціна праці.
Дячун О. В.	Заробітна плата – плата за працю, а величина залежить від ціни праці, яка визначається в результаті залежності попиту на види праці та її пропозицію на ринку.
Калина А. В.	Заробітна плата – повинна визначатись на основі витрат на відтворення робочої сили з урахуванням попиту на неї.
Волгін М. В.	Заробітна плата – основна частина фонду життєвих засобів працівників, які розподіляються відповідно до якості та кількості витраченої ними праці.
Майорченко В. Калюжний В.	Заробітна плата виступає частиною вартості створеного ним продукту, визначена системою ринкових та суспільних відносин.
Вачевська Н. Л.	Заробітна плата – визначається як сума коштів, які працівники отримують за здійснену ними виробничу діяльність чи за кількість виробленої продукції.
Алмаріна Е. А.	Заробітна плата – об’єм матеріальних благ, які забезпечують реалізацію відтворювальної, стимулюючої і соціальної функцій і вартість якої складає основу заробітної плати.
Булгаков М. І.	Заробітна плата – це винагорода, в залежності від кваліфікації робітника, умов, якості, кількості та складності виконуваної роботи та виплати компенсаційного та стимулюючого характеру.
Головачов О. С.	Заробітна плата – сукупність винагород в грошовій чи натуральній формі, в залежності від кількості витраченої ним праці та результатів діяльності усього підприємства.
Гринчуцький В. Забродстький В.	Заробітна плата – це відносини найманої праці, між власником праці та власником грошей. Працівник наймається, для того щоб продати свою працю, а працедавець для покращення стану підприємства в цілому.

*Примітка. Складено автором

Метою державного регулювання розрахунків з персоналом підприємства є створення необхідних умов для виконання заробітною платою усіх притаманних їй головних функцій, а також стримування безпідставного підвищення заробітної плати, не пов'язаного з реалізацією продукції та обсягами виробництва.

Значення державного регулювання оплати праці полягає не у кількості законодавчих актів, а в економічній значимості, соціальній спрямованості та їх дієвості. Регулювання оплати праці повинно базуватися на реальних фінансових можливостях України та забезпечувати збалансованість інтересів усього населення країни. Держава повинна реалізувати норми та конституційні гарантії прав найманих працівників на отримання заробітної плати, розмір якої забезпечував би йому та членам його сім'ї достатній життєвий рівень. Цілі регулювання оплати праці наведені на рисунку 1.1.

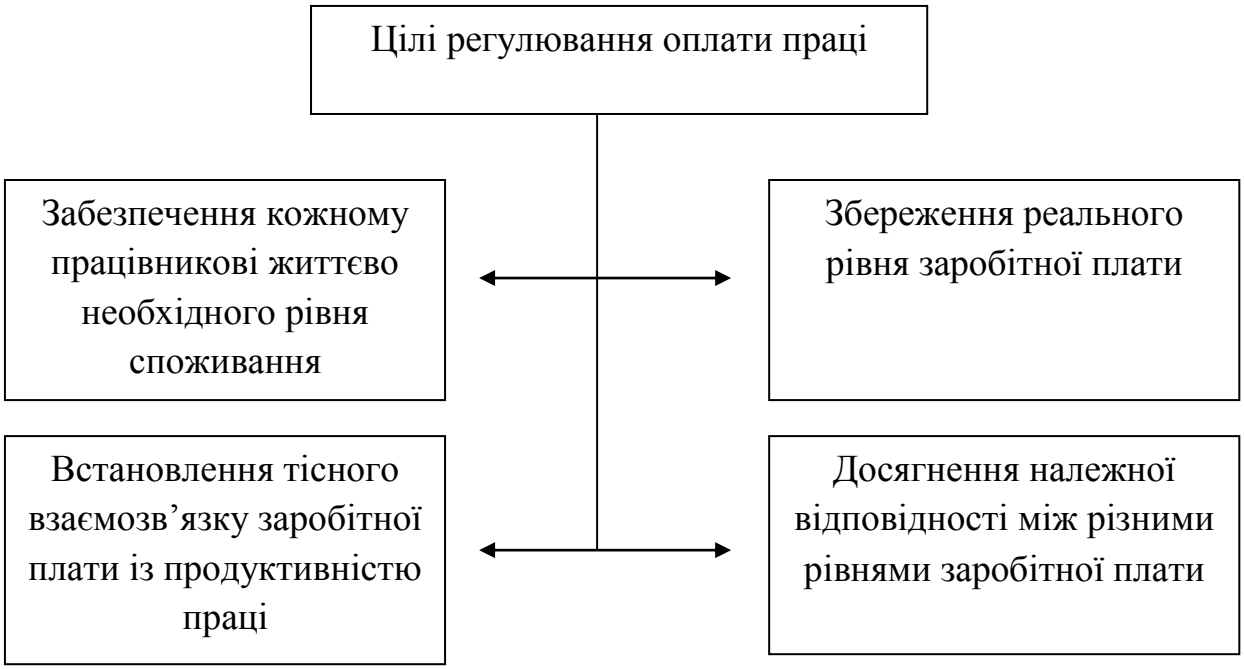

Рис. 1.1. Цілі регулювання оплати праці

Сучасне трудове законодавство має впроваджувати реалізацію конституційних положень стосовно того, що людина є найвищою соціальною цінністю, що кожен працюючий має повне право на оплату своєї трудової діяльності. З цією метою необхідно створити нові підходи і розробити нові

механізми, що адекватно відповідатимуть сьогоднішнім ринковим змінам у цілому, за умови їх сталого розвитку і стабілізації. [9, 263]

У сьогоднішній ситуації законодавство покликане швидко реагувати і створювати теоретичні засади для вирішення практичних завдань, що зумовлюють актуальність проведення наукових досліджень у галузі трудового законодавства, особливо у сфері оплати праці.

При переході на нові форми та методи господарювання держава, надавши право розв'язання більшості проблем самим підприємствам, практично не втручається в організацію розрахунків з персоналом підприємства. Державне регулювання оплати праці персоналу підприємств всіх форм власності сьогодні обмежене встановленням такої соціальної гарантії, як мінімальна заробітна плата, соціальна допомога та пенсійне забезпечення, інших окремих норм та гарантій, а також умов і розміру заробітної плати працівників підприємства, установ та організацій, які фінансуються або дотуються з бюджету. Крім того, заробітна плата працівників непрямо регулюється її оподаткуванням. Решта численних питань організації праці або вирішується шляхом договірного регулювання, або їх віддано у відкуп безпосередньо роботодавцям. [26, 170]

Оплата праці – економічна категорія, яка повинна, забезпечити розв'язання двох важливих державних питань: відтворення робочої сили, а також стимулювання працівників до продуктивної праці.

Заробітна плата в ринковій економіці повинна здійснювати такі функції:

1) відтворювальна функція - забезпечує працівнику такий обсяг споживання матеріальних благ, який буде достатнім для відтворення сил;

2) стимулююча функція - повинна надавати роботодавцю такий економічний результат від здійснюваної праці, що дозволить розвивати виробництво і отримувати прибуток;

3) регулююча функція - виконує роль регулюючого важеля попиту на продукцію та послуги і робочу силу на ринку праці.

4) соціальна функція – надає впевненість на однакову заробітну плати при виконанні однакової праці.

На рисунку 1.2 описані основні складові функцій заробітної плати.

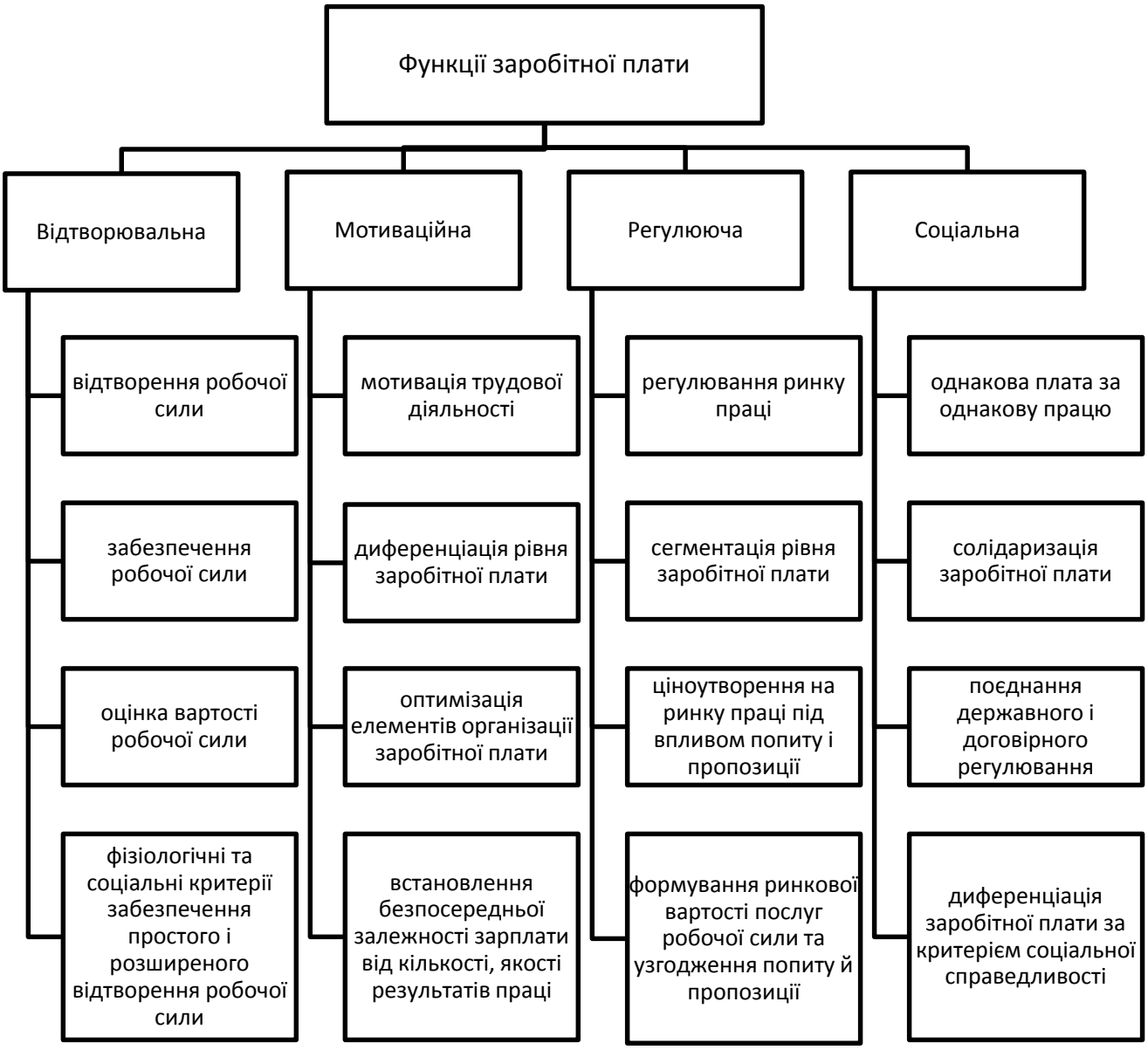

Рис. 1.2. Функції заробітної плати

Відповідно до потреб працюючого населення система оплати праці, має здійснити економічні реформи, які мають містити такі положення, відповідно яким державне регулювання зарплати повинно:

- забезпечити справедливість оплати праці на основі справедливої оцінки її затрат та результатів;

- надати можливості для покращення достатку працівників до рівня передових країн світу на основі постійного підвищення рівня економіки;

- створити умови для швидкого відтворення робочої сили.

Такі вимоги можуть бути реалізовані методом цілеспрямованого здійснення заходів усунення застарілих, таких, що віджили себе, положень законодавства, та впровадження досконаліших підходів, які вирішать ряд взаємозв'язаних і взаємозалежних питань.

Проте для такого, "демократичного", вирішення питання організації оплати праці та розміру заробітної плати в Україні поки що не створено необхідних і достатніх умов. В найближчому майбутньому передбачаються кардинальні зрушеня у цій сфері.

Уряд країни не звертає уваги розробці списку законопроектів, необхідних для впроваджені програм економічних реформ, тільки один присвячено питанням регулювання заробітної плати - проект, спрямований на боротьбу з тіньовою зарплатою, який торкається окремих моментів її організації. А в цілому законодавча база регулювання заробітної плати не відповідає реаліям ринкової економіки. Довгостроковий план її вдосконалення відсутній, мета і завдання не сформульовано, шляхи і строки їх досягнення не вказано, стратегію і тактику дій не визначено.

Відносини щодо виплат працівникам регулюються законодавчими та нормативними документами. Основним документом, що регулює трудові відносини є Конституція України, в якій зазначається, що кожен громадянин має право на працю, соціальний захист та безпечні умови праці. Україна дотримується принципів централізованого впровадження норм, що регулюють відносини розрахунків з персоналом підприємства, тому акти органів державної влади визначають пріоритети в сфері організації праці. Конституція відіграє "визначальну роль" в забезпеченні прав і свобод людини, саме у ній визначаються положення людини у суспільстві та її взаємини із державою.

Нормативні документи та рівні регулювання заробітної плати показані на рисунку 1.3

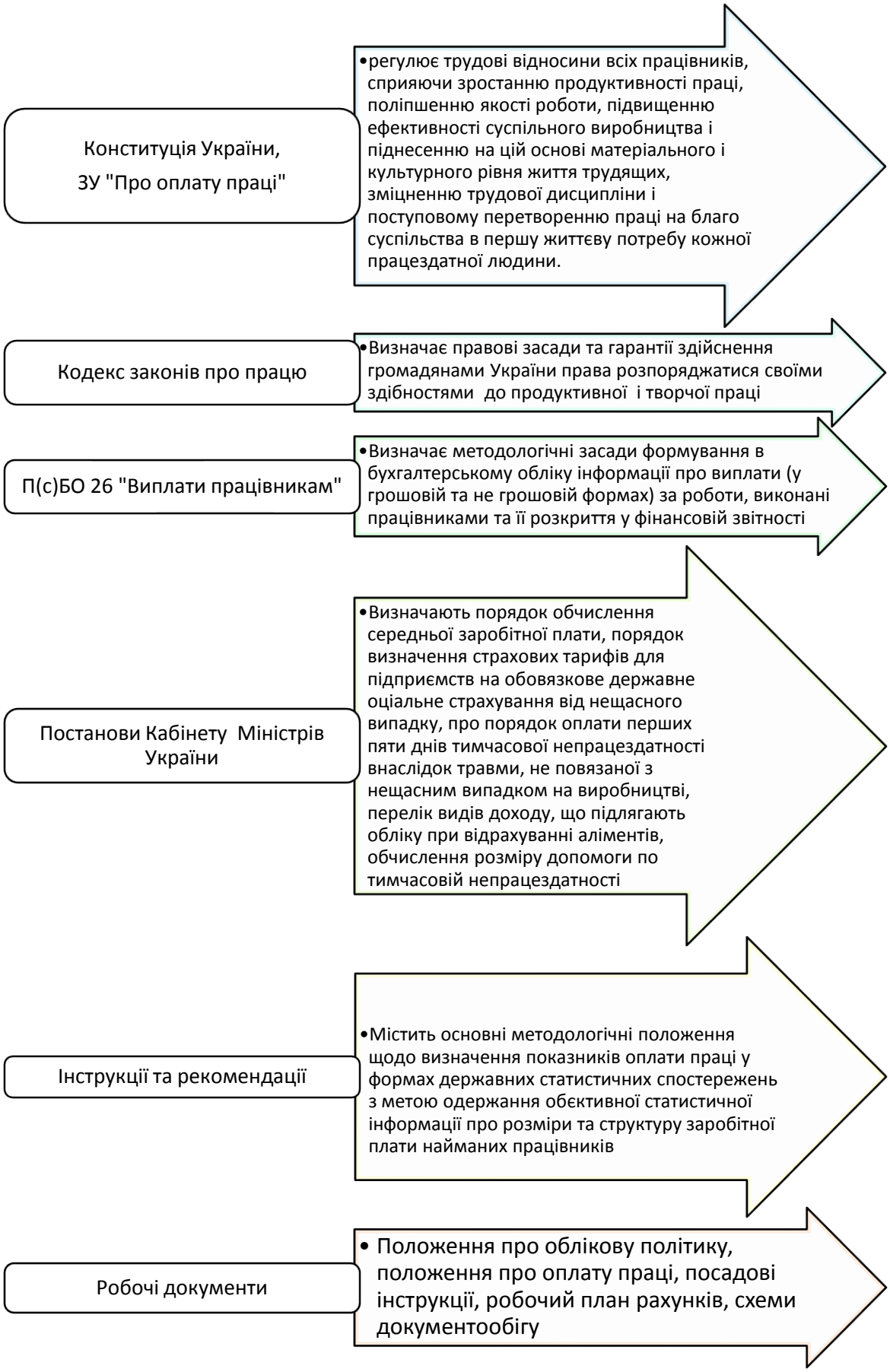
Конституція України,
ЗУ "Про оплату праці"
•регулює трудові відносини всіх працівників, сприяючи зростанню продуктивності праці, поліпшенню якості роботи, підвищенню ефективності суспільного виробництва і піднесенню на цій основі матеріального і культурного рівня життя трудящих, зміцненню трудової дисципліни і поступовому перетворенню праці на благо суспільства в першу життєву потребу кожної працездатної людини.
Кодекс законів про працю
•Визначає правові засади та гарантії здійснення громадянами України права розпоряджатися своїми здібностями до продуктивної і творчої праці
П(с)БО 26 "Виплати працівникам"
•Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій та не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками та її розкриття у фінансовій звітності
Постанови Кабінету Міністрів України
•Визначають порядок обчислення середньої заробітної плати, порядок визначення страхових тарифів для підприємств на обовязкове державне оціальне страхування від нещасного випадку, про порядок оплати перших пяти днів тимчасової непрацездатності внаслідок травми, не повязаної з нещасним випадком на виробництві, перелік видів доходу, що підлягають обліку при відрахуванні аліментів, обчислення розміру допомоги по тимчасовій непрацездатності
Інструкції та рекомендації
•Містить основні методологічні положення щодо визначення показників оплати праці у формах державних статистичних спостережень з метою одержання обєктивної статистичної інформації про розміри та структуру заробітної плати найманих працівників
Робочі документи
• Положення про облікову політику, положення про оплату праці, посадові інструкції, робочий план рахунків, схеми документообігу

Рис. 1.3. Нормативні документи та рівні регулювання заробітної плати

Система трудових відносин регулюється Кодексом законів про працю, який є законодавчим актом у системі оплати праці, незалежно від виду діяльності та форми власності. ЗУ “ Про оплату праці ” визначає економічні, організаційні та правові засади оплати праці персоналу підприємства, які працюють на основі трудового договору, незалежно від форм власності та виду діяльності, спрямований на відтворюючу та стимулюючу функцію заробітної плати. Ще одним важливим регулюючим документом на підприємстві є Наказ про облікову політику, оскільки в ньому розкрито основні принципи обліку на підприємстві.

Верховна Рада України за поданням Кабінету Міністрів встановлює розмір мінімальної заробітної плати, який вказується в Законі України "Про державний бюджет України", це проводиться раз на рік, враховуючи пропозиції професійних спілок та роботодавців. Розмір мінімальної заробітної плати залежить від зміни прожиткового мінімуму працездатного населення, на 2014 рік ці показники рівні. Динаміку зміни заробітної плати за останні 10 років можна прослідкувати з даних, що відображені на рис. 1.4.

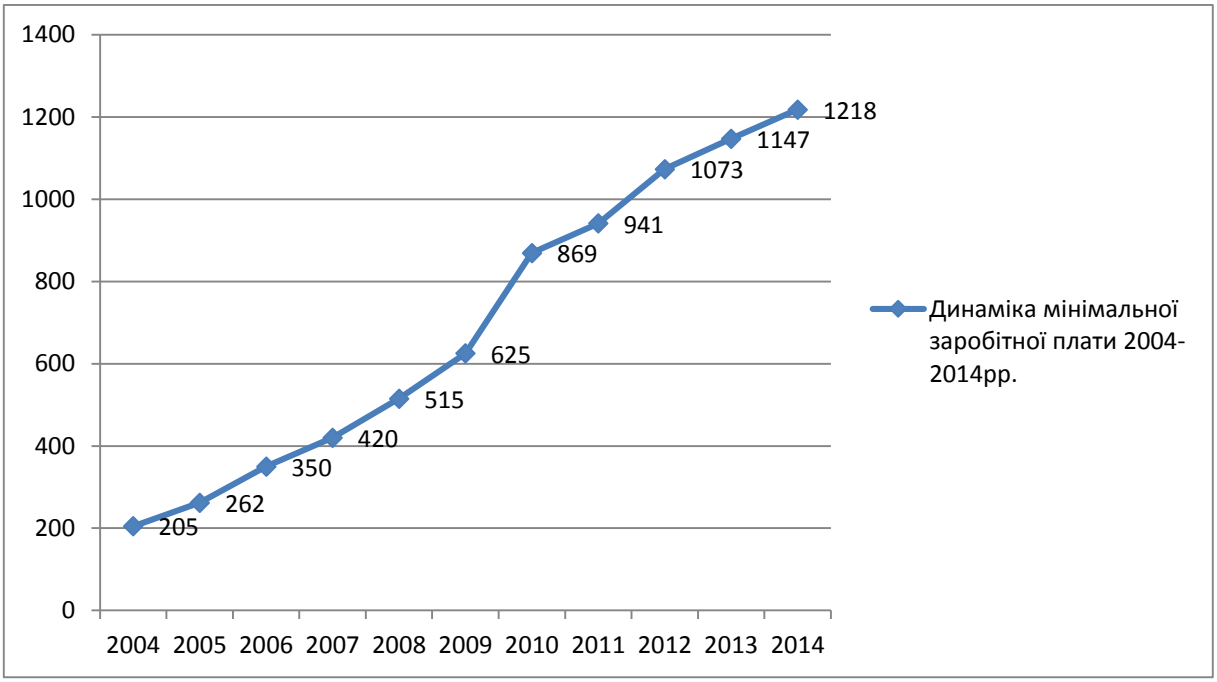

Рис. 1.4. Динаміка зміни мінімальної заробітної плати 2004-2014рр.

Статистична оцінка рівня мінімально заробітної плати за період з 2004 року по 2014 рік, можна зробити наступні висновки: за десять років мінімальна заробітна плата збільшилась на 1013 грн, середній темп зростання мінімальної заробітної плати показує, що за досліджуваний період вона збільшилась у 6 разів, а темп приросту становить 121%. Прослідковується позитивна динаміка зміни мінімальної заробітної плати в Україні.

При встановлені мінімальної зарплати повинні бути враховані соціальні чинника та економічні фактори, такі як межа бідності, зміна вартості життя, диференціація доходів, продуктивність праці, бажаність досягнення та підтримання високого рівня зайнятості населення.

Джерелами коштів для розрахунку з персоналом підприємства є дохід підприємства та інші кошти, отримані від господарської діяльності. Для державних установ та організацій - це кошти, які виділяє відповідний бюджет.

Постанова "Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати" застосовується при: надані працівникам щорічної відпустки, надання творчої відпустки, переведення працівників на іншу роботу за станом здоров’я, виконання працівниками обов’язків у робочий час, переведення вагітних жінок на іншу роботу, забезпечення допомоги, службові відрядження. Розраховується виходячи з виплат за останні 12 місяців роботи, якщо працівник працював менше одного року, то середня заробітна плата обчислюється за фактично відпрацьований час. [58]

Особи, які мають постійний дохід, допомога з тимчасової непрацездатності, вагітністю та пологами надається органами соціального страхування, при умові сплати працівниками добровільних внесків до зазначених фондів. Розмір допомоги визначається множенням середньоденного доходу від безперервного стажу роботи на кількість днів непрацездатності.

Закон України "Про відпустки" встановлює право на відпустку, визначає тривалість, умови, порядок надання працівникам для відновлення сил, стану

здоров’я та задоволення власних потреб. Право на відпустки регулюються Конституцією України, ЗУ "Про оплату праці" та іншими нормативно-правовими актами. У випадку звільнення працівника йому надається право повернути кошти за невикористану відпустку. [64]

Закон України "Про збір на обов’язкове державне пенсійне страхування" встановлюється порядок нарахування і сплати страхових внесків до Пенсійного фонду. Платниками такого збору є:

1) суб’єкти підприємницької діяльності, їх об’єднання, громадські, бюджетні та інші організації, і особи, які використовують працю найманих працівників. Об’єктом оподаткування для них є витрати на оплату праці.

2) фізичні особи, праця яких регулюється трудовими контрактами та особи, які виконують роботу згідно цивільно-правового договору.

До витрат пов’язаних з оплатою праці належать:

• виплати працівникам у грошовій та не грошовій формі;

• премії, заохочувальні та інші нарахування;

• виплати, пов’язані з умовами праці;

• витрати на утримання працівників, передбачені законодавством.

Але є такі витрати, які не відносять до оплати праці, але пов’язані з персоналом підприємства. Такі витрати диктуються законодавством, діяльністю підприємства і здійснюються роботодавцем, а саме єдиний соціальний податок, страхування працівників, витрати на пошук та підбір персоналу та інші матеріальні вигоди.

Контроль на підприємстві за дотриманням законодавства про оплату праці проводиться:

- Міністерством соціальної політики України;

- фінансовими органами;

- Державною податковою службою;

- професійними спілками та іншими органами

1.2 Види і форми (системи) оплати праці та інших виплат працівникам підприємств і організацій

Для оцінки розміру нарахувань, у грошовій та у натуральній формі, робітникам застосовують показник фонду оплати праці, він розраховується відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати. Фонд оплати праці складається з таких видів нарахувань (рис 1.5).

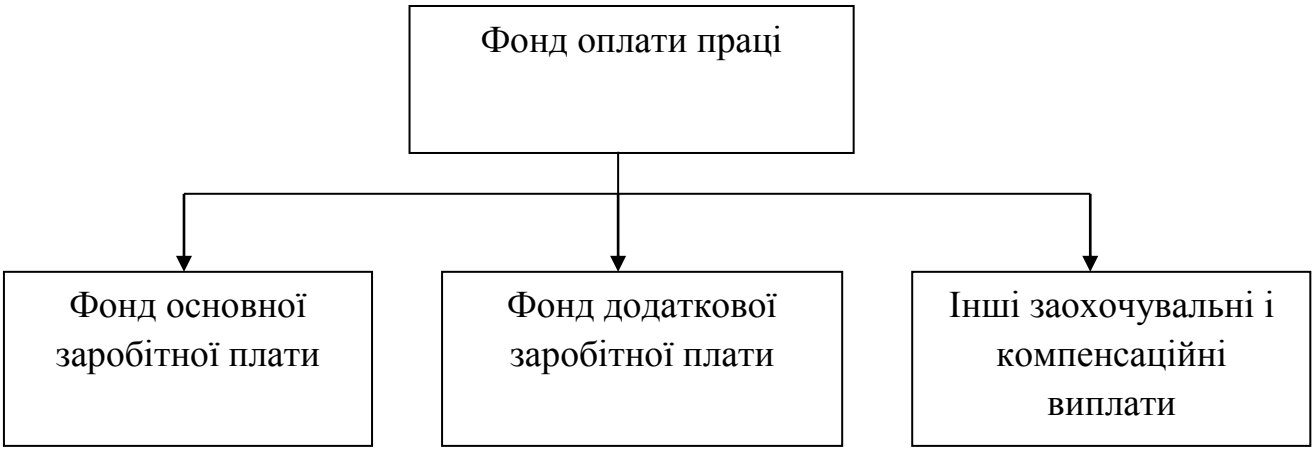

Рис. 1.5. Фонд оплати праці

Основна заробітна плата - плата за виконану роботу відповідно до норм праці, визначається у відрядних розцінках та посадових окладах.

До фонду основної заробітної плати входить:

1) винагорода за зроблену роботу у повному обсязі;

2) сума комісійних або відсоткових нарахувань відповідно до обсягу доходів від реалізації;

3) гонорар працівникам й оплата праці, нарахована за розцінками авторської винагороди;

4) виплата в разі переведення робітника на нижче оплачувану роботу, відповідно до діючого законодавства;

5) виплати висококваліфікованим працівникам, що підвищують кваліфікацію інших працівників;

6) сума коштів за час перебування в відрядженні;

7) розрахунки з працівниками у натуральній формі;

8) виплата позаштатним робітникам за виконані роботи.

Додаткова заробітна плата - оплата за роботу понад норму, за винахідливість, трудові успіхи та працю в особливих умовах, сюди входять надбавки, доплати, компенсаційні та інші гарантійні виплати.

До фонду додаткової заробітної плати входять:

1) доплати та надбавки до існуючих тарифних ставок, за:

- збільшення обсягу виконуваних робіт;
- виконання обов'язків відсутніх працівників;
- роботу у шкідливих умовах;
- робота у нічний час;
- інтенсивність праці;
- професійну майстерність;
- суміщення посад;
- володіння іноземними мовами;
- науковий ступінь працівника;

2) винагороди за вислугу років, незалежно від джерел фінансування;

3) комісійні винагороди додатково до посадового окладу;

4) виплати за святкові та неробочі дні;

5) суми пов'язані з індексацією зарплати;

6) оплата за невідпрацьований час:

- суми грошових виплат за невикористану відпустку;
- виплати за додаткові відпустки;
- відпустка у зв'язку з навчанням.

Інші заохочувальні і компенсаційні виплати - виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами, компенсації та інші виплати, які здійснюються понад встановлені вказаними актами норми.

До таких належать:

1) виплати за невідпрацьований час, не передбачені законодавством, які не за своєю волею працювали в скорочений робочий час, брали участь у страйках;

2) нарахування, що виплачуються раз на рік або одноразово:

- виплати за стаж роботи;
- премії за спеціальними системами;
- впровадження нової технології та техніки;
- за виконання важливих завдань;
- премії за раціоналізацію виробництва та винахідництво;
- одноразові заохочення;

3) матеріальна допомога надана всім або переважній більшості працівників на оздоровлення;

4) виплати соціального характеру:

- дотації на харчування працівників;
- оплата дошкільним закладам за утримання дітей;
- витрати страхових внесків на користь працівника;
- суми на вартість путівок робітникам на лікування та оздоровлення;
- виплати індивідуального характеру.

До фонду оплати праці не належить сума допомоги та інших виплат, що виплачуються коштами фондів державного соціального страхування.

В сучасних умовах господарювання на підприємствах застосовуються різні форми та системи оплати праці, але найбільш широкого застосування набули: відрядна і погодинна. Системи оплати праці повинні забезпечувати працівникам матеріальні стимули. Необхідно враховувати, що від обраної системи залежить величина прибутку та розвиток підприємства. [7, 85]

Під системою, розуміють спосіб обчислення розміру винагороди, що підлягає виплаті працівникам згідно із виконаними ними витратами праці або результатами роботи. На підприємствах система плати праці зазначена у колективному договорі.

Відрядна система оплати праці визначає оплату праці за кількість виробленої продукції, заснована на залежності оплати від його результатів.

Таку систему оплати доцільно застосовувати в таких випадках:

- при можливості точного обліку виконаних робіт;
- великі замовлення продукції, при невеликій чисельності працівників;
- використання цієї системи не призведе до зниження якості продукції.

На рисунку 1.6 показано форми заробітної плати

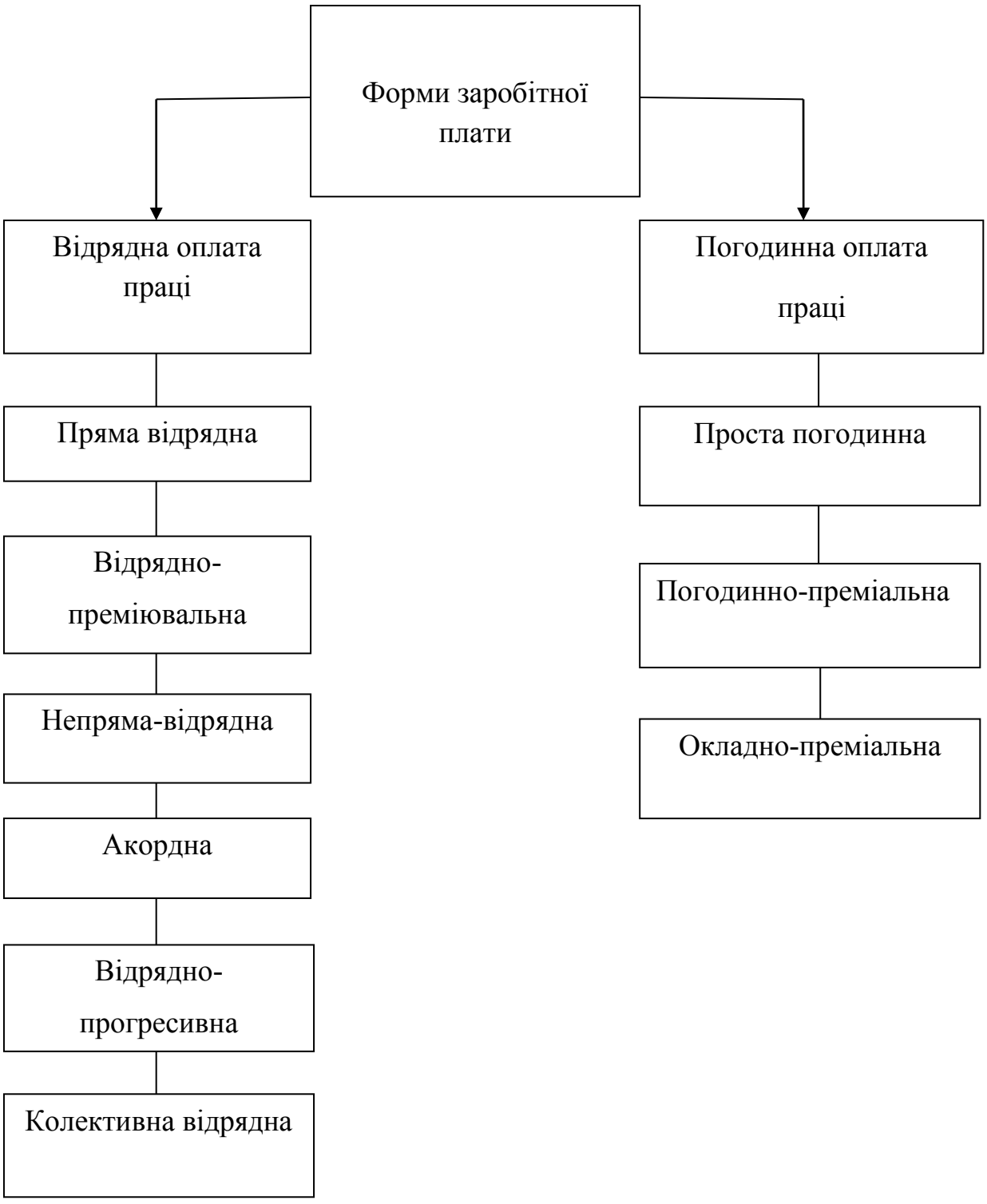

Рис. 1.3 Форми оплати праці

Існують такі різновиди відрядної оплати праці:

1) відрядно-преміальна - система, при якій робітник отримує не тільки відрядний заробіток і премію, яка надається за досягнення таких показників, як виконання плану, завдань по якості або економії матеріалів та інших ресурсів;

2) непряма-відрядна - використовується для оплати допоміжних робітників, праця яких залежить від праці інших працівників. Кількість працівників, що отримують заробітну плату по такій системі незначна.

3) відрядно-прогресивна - найчастіше вводиться на підприємство тимчасово на найважливіших підрозділах підприємства. За цієї системи оплати праці винагорода працівника визначається виконанням норм виробітку, тобто по встановлених розцінках. При перевиконанні плану прогресивно збільшується оплата праці по результатах місячної роботи. Зазвичай застосовується на завершальних етапах роботи при стимулюванні зростанні виробітку, вимагає значної обчислювальної роботи.

4) колективно-відрядна - визначається по результатах праці колективу. Спершу розраховується плата за роботу всієї бригади при прямій відрядній системі, потім весь заробіток розподіляється між працівниками бригади методом коефіцієнто-годин. Перевага цієї системи в зацікавлені всіх працівників бригади в результатах виконаної роботи.

5) акордна система - полягає в тому, що розмір оплати плати розраховується за весь об’єм виконаних робіт із зазначеним терміном його виконання. Акордну оплату праці доцільно використовувати у випадках: якщо підприємство не справляється в термін виконати передбачену роботу, при надзвичайних обставинах, що можуть призвести до припинення роботи підприємства та при необхідності виконання незапланованих робіт. [21, 34]

При погодинній оплаті праці передбачається оплата праці працівникам на підставі годинної тарифної ставки, яку встановлюють за домовленістю сторони або це зазначається у колективному договорі, тобто за фактично відпрацьований час.

При погодинній системі оплати, законодавство визначає працівникам кількість нормованих завдань (такий обсяг робіт, яку працівник має виконати за годину).

На підприємствах розрізняють просту погодинну, погодинно-преміальну та окладно-преміальну форму оплати праці.

Проста погодинна розраховується у залежності від кількості відпрацьованого часу та ступеня кваліфікації працівника. При такій формі оплати праці обчислюється заробітна плата технічних фахівців та службовців тощо, коли оплата праці прямо не пов’язана з якістю виконаної роботи і не містить ніяких преміальних доплат.

Погодинно-преміальна форма застосовується для підвищення матеріальної зацікавленості працівників підприємства у результатах їхньої праці. Ця система разом із виплатами посадових окладів за час роботи, за досягнення якісних та кількісних показників виплачується ще надбавка до заробітної плати, тобто премія. Найчастіше розмір премії розраховується у відсотках, відповідно до заробітної плати.

Окладно-преміальна система використовується для керівників і спеціалістів. Кожному працівникові згідно зі штатним розписом установлюється посадовий оклад, який показує кваліфікацію працівника, та в залежності від результатів роботи керівники та спеціалісти отримують премію до окладу за виконання плану і високу якість роботи.

Погодинна система праці використовується на підприємствах, якщо:

- функціонують потокові та конвеєрні лінії із ритмом;

- робота персоналу заключається в спостереженні та контролі за технологічним процесом;

- високі витрати на облік виготовленої продукції;

- якість важливіше кількості;

- небезпечні умови роботи;

- нерегулярна та неоднорідна робота;

- збільшення об’ємів продукції може привести до браку та зниження якості;

- збільшення виготовленої продукції є недоцільним.

Розрізняють декілька видів оплати праці працівників, що базуються на тарифній системі оплати праці, яка є сукупністю елементів: тарифної ставки, тарифної сітки, посадових окладів та тарифно-кваліфікаційних характеристик.

Тарифна система є основою для зміни заробітної плати в залежності від кваліфікації, шкідливості та умов праці, містить у собі документи, які характеризують особливості конкретної праці та дозволяє зіставляти різні види праці, враховуючи їх складність, строки виконання та господарське значення і показує залежність якості праці та заробітної праці.

Трудове законодавство на сьогодні орієнтує на договірне регулювання розрахунків з персоналом. Систему, вид, розміри тарифних ставок, премій, окладів та інших виплат підприємства визначають самостійно у договорі. Тарифна система складається з системи оплати робітників та системи оплати праці керівників та службовців. При цій системі оплати праці відбувається поділ працівників за професіями, фахами та кваліфікацією, забезпечення якої є єдності міри та оплати праці. [39, 14]

Основними тарифоутворюючими факторами є складність робіт та кваліфікація працівника.

Тарифно-кваліфікаційний довідник - це нормативний документ, в якому зазначені усі види виконуваної роботи на підприємстві, діляться в залежності від складності. На території України використовується Єдиний тарифно-кваліфікаційний довідник робіт і професій, за допомогою якого визначається складність різних видів робіт, розряд робітника, що є підставою для визначення розцінок на виконувану роботу, також містить характеристики по кожному

розряду професій, які містяться у розділах: професійні знання, характеристика робіт, приклади робіт.

Тарифна сітка являє собою шкалу, яка служить для розрахунку співвідношення оплати праці при виконанні різних видів роботи, складається з відповідної кількості розрядів та тарифних коефіцієнтів. Тарифний розряд дає визначення кваліфікації робітника та складності робіт, на більшості підприємств роботи діляться на шість розрядів. Розряд кожного робітника визначається складанням ним іспиту на знання техніки і технології виробництва, показує у скільки разів оплата праці кожного розряду вище оплати праці першого розряду.

Тарифна ставка – фіксована ставка оплати праці різних груп та категорій за одиницю часу. Встановлюється на рівні держави по кожній галузі, як правило для працівників, праця яких відноситься до першого розряду. Тарифна ставка першого розряду, визначає мінімальний розмір плати за працю некваліфікованого працівника за одиницю часу. Тарифний розряд являється величиною, яка відображає умови та складність праці і рівень робітника, а розряд - величина, що відбиває рівень професійної підготовки робітника.

Тарифні ставки інших розрядів розраховуються шляхом множення ставки першого розряду на тарифний коефіцієнт відповідно до посадового окладу. Розподіл працівників здійснюється за допомогою Єдиного переліку посад та Кваліфікаційного довідника посад керівників та службовців, вказується перелік посад з помісячним посадовими окладами або коефіцієнтом. Для обліку рівня кваліфікації працівників передбачається його мінімальний і максимальний розмір окладів.

На деяких підприємствах застосовують безтарифні системи оплати праці. При використанні таких систем зарплата кожного працівника є його часткою у фонді оплати усього колективу. Заробітна плата залежить від кваліфікаційних рівнів працівників, відпрацьованого часу і коефіцієнтів, що враховують особистий внесок працівника в загальний результат роботи підрозділу. [73, 36]

Кваліфікаційний рівень працівника визначається відношенням заробітної плати до сформованого на підприємстві мінімального розміру оплати праці. Зазвичай визначають кілька кваліфікаційних груп на підприємстві. При розподілі працівників на кваліфікаційні групи, до уваги береться не тільки кваліфікаційний рівень працівника, але і на відповідність певним професійним вимогам та посадовим обов'язкам. Виконання працівником робити вищого розряду може слугувати причиною переходу на інший кваліфікаційний рівень.

Важливий елемент безтарифної системи оплати праці є коефіцієнт врахування особистого внеску робітника в загальний обсяг виконаної роботи, він фіксує відхилення від звичайного рівня роботи - визначається для всіх членів колективу. Кожне підприємство у своєму підрозділі визначає набір показників, що будуть впливати на коефіцієнт трудового внеску робітника. Працівник повинен знати, які його трудові досягнення або поліпшення у роботі призведуть до збільшення або зменшення цього коефіцієнта.

Найбільш ефективною системою регулювання оплати праці є договірна (контрактна) система. Договірна система дозволяє найбільш повно відобразити умови оплати праці, підтримуючи інтереси як роботодавця, так і працівника. Трудовий контракт складається між працівником та керівником у письмовій формі при наймі на роботу. Головною метою ведення договірної форми оплати праці є спрямованість працівників на досягнення високих результатів праці та підвищення їхньої відповідальності. [74, 112]

Крім преміювання працівників, використовується система преміювання організаторів постачання товару від виробника до споживача. Така винагорода може встановлюватися в виді бонусу за певний обсяг реалізованого товару, або у вигляді відсотків.

Умови виплати такої винагороди є:

- якість товару – для виробника;

- дотримання графіку постачання – покупцям;

- великі партії придбаного товару – покупцям.

РОЗДІЛ 2
СИСТЕМА ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗ РОЗРАХУНКІВ З ПРАЦІВНИКАМИ НА ТОВ «НАДЗБРУЧЧЯ ХЛІБ»

2.1 Нарахування та утримання із заробітної плати на прикладі ТОВ «Надзбруччя хліб»

Одним із дуже відповідальних аспектів у роботі бухгалтерії на підприємстві є правильність нарахування заробітної плати та утримань із неї. При виплаті заробітної плати, необхідно зробити обов'язкові утримання та нарахування податків. Соціальний захист працівників є дуже важливим аспектом життєдіяльності населення.

Нарахування на заробітну плату – це податок сплачуваний роботодавцем, який називається ЄСВ (єдиний соціальний внесок), включає в себе повний соціальний пакет, який передбачений законодавством. Ставка залежить від класу професійного ризику, який встановлюється Фондом соціального страхування від нещасного випадку та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності на підприємстві. Законодавством передбачено 67 класів професійного ризику, кожному з класів відповідає певна ставка податку у відсотках. [43, 20]

Утримання з заробітної плати – податок, який утримується з суми доходу працівника. Із заробітної плати утримується два види податків:

- ЄСВ – сума, яку працівник сплачує до фондів соціального страхування. Розмір цього податку становить 3,6% до всіх доходів, що виплачується працівникові та 2% для сум оплати лікарняного;

- Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) – податок, який утримується з доходів фізичних осіб та надходить у бюджет, де зареєстровано підприємство, він становить 15%.

Згідно з Податковим кодексом України платник податку має право на зменшення суми загального оподаткованого доходу у вигляді заробітної плати на суму податкової соціальної пільги. Податковим кодексом України встановлено, що на 1 січня 2014 року сума податкової соціальної пільги дорівнює 50% розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, така пільга застосовується до нарахованого платникові податку місячного доходу (заробітної плати).

Таблиця 2.1

Ставки нарахувань та утримань ЄСВ у розрізі платників податків

Платник		Ставка відсотку
Для юридичних осіб усіх форм власності	Нарахування	
	Суми нарахованої зарплати за видами виплат	від 36,76% До 49,7%
	Сума оплати перших п’яти днів лікарняних (за рахунок підприємства)	33,2%
	Доходи інвалідів:	
	- заробітна плата	8,41%
	- лікарняні	33,2%
	Утримання	
	Сума нарахованої зарплати за видами виплат (у тому числі інвалідів)	3,6%
	Сума оплати перших п’яти днів тимчасової непрацездатності за кошти роботодавця	2%
Для підприємці	Нарахування	
	Сума доходу (прибутку), отриманого від їх	

	діяльності:	
	- обов’язково	34,7%
	- при добровільній участі у соціальному страхуванні від непрацездатності	36,6%
	- при добровільній участі у соціальному страхуванні від нещасного випадку	36,21%

Продовження таблиці 2.1

	- при добровільній участі у соціальному страхуванні від непрацездатності та нещасного випадку	38,11%
	Утримання	
	Сума нарахованої заробітної плати за видами виплат	3,6%
	Сума оплати перших п’яти днів тимчасової непрацездатності за кошти роботодавця (лікарняні)	2%
Фізичні особи з якими укладено цивільно-правовий договір	Нарахування	
	Сума винагороди за виконання робіт	34,7%
	Утримання	
	Сума винагороди за виконання робіт	2,6%

Перевагами введення ЄСВ можна віднести вигоду для роботодавців, відпадає потреба реєстрації у чотирьох державних соціальних фондах, єдина база платників внесків, що дозволяє виявляти порушників, зростання надходжень до соціальних фондів, дає можливість збільшити розміри страхових виплат.

Єдиний соціальний внесок має сплачуватись не пізніше 20 числа місяця наступного за звітним. Роботодавці мають сплачувати єдиний внесок під час кожної виплати зарплати, відбувається шляхом перерахування коштів на відповідний рахунок. [50, 11]

Із сум, що нараховані за трудову діяльність працівників, а також осіб, які працюють на підприємстві за контрактами, трудовими угодами, за сумісництвом або ж виконують разову роботу, здійснюються обов'язкові утримання. [50, 11]

Усі наявні випадки утримань із заробітної плати розподілені на три групи:

– перша – утримання з ціллю реалізації зобов'язань робітників безпосередньо перед державою(бюджетом);

– друга – утримання, які забезпечують виконання зобов'язань робітників перед третіми особами (громадянами та юридичними особами);

– третя – утримання, для погашення заборгованості робітників перед підприємством, на якому вони працюють.

До першої групи належать:

- податки, збори та платежі;

- утримання сум із заробітної плати осіб, які відбувають виправні роботи за вироком суду, стягнення штрафів, що їх накладають судові органи, а також адміністративні штрафи.

Види податків, зборів та платежів:

а) податок з доходу фізичної особи;

б) збори на обов'язкове державне пенсійне страхування;

в) внески на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття;

г) внески на соціальне страхування з тимчасової непрацездатності;

д) внески на соціальне страхування від нещасних випадків.

До другої групи включають:

- утримання на підставі виконавчих листів, що видаються відповідно до рішень, вироків, ухвал та постанов (подає державний виконавець задля примусового стягнення);

- утримання на підставі виконавчих написів нотаріусів;

- утримання на підставі договорів про придбання товарів у розстрочку, а також за іншими заявами працівників.

До третьої групи належать:

- для повернення авансу, виданого в рахунок заробітної плати; для повернення сум, що були помилково виплачені;

- у випадку відшкодування шкоди, що була завдана з вини працівника підприємству, установі, організації;

Види утримань відображені на рис. 2.1.

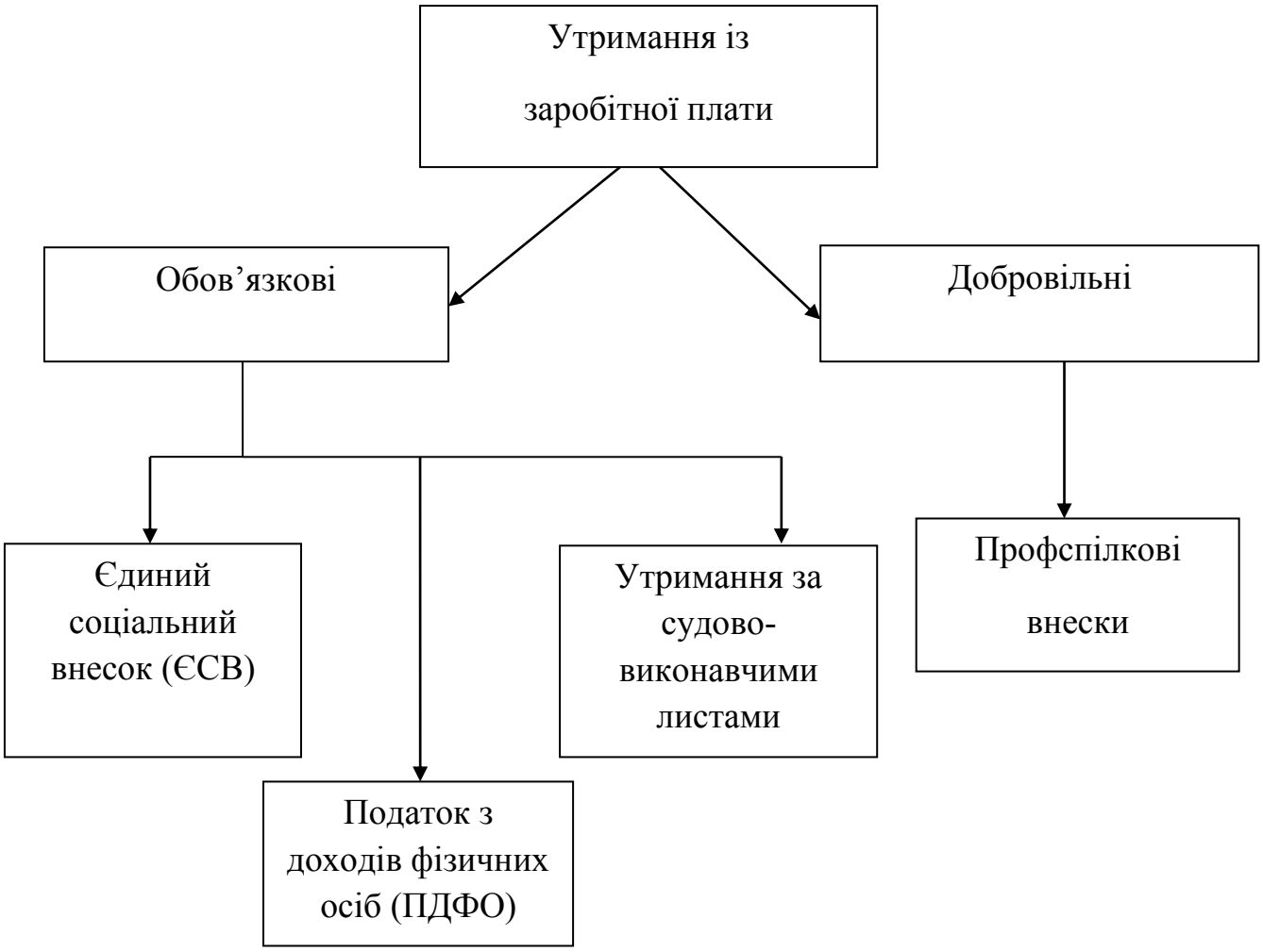

Рис . 2.1 Види утримань із заробітної плати

За згодою робітника із нарахованої зарплати можуть здійснюватися такі утримання:

- погашення кредиту;
- погашення позики;
- суми виявлених недостач;
- невикористанні підзвітні суми;
- інші утримання.

Загальнообов'язкове державне соціальне страхування - це права, обов'язки та гарантій працівників, що забезпечує соціальний захист (матеріальне забезпечення працівників у разі хвороби, повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, безробіття з незалежних від них обставин та в інших випадках, передбачених законом, за рахунок грошових фондів, що формуються шляхом виплат страхових внесків роботодавцем, працівниками, а також бюджетних та інших джерел, передбачених законом.

Соціальне страхування - соціальна система, що має за мету створення загальнонаціональної організації взаємодопомоги обов’язкового характеру. Основними шляхами надходження коштів загальнообов’язкового державного соціального страхування відповідно до ст. 20 є внески роботодавців та застрахованих осіб. Бюджетні та інші шляхи надходження коштів, потрібні для здійснення загальнообов’язкового державного соціального страхування, визначені відповідними законами з окремих видів загальнообов’язкового державного соціального страхування. [61]

Згідно Податкового кодексу України платник податку має право на зменшення суми загального оподаткованого доходу у вигляді заробітної плати на суму податкової соціальної пільги. Початок застосування податкової пільги - день отримання роботодавцем заяви платника податку про право на отримання та застосування пільг. Роботодавець показує у податковій звітності усі наявні

випадки застосування чи незастосування податкової соціальної пільги відповідно до отриманих від платників податків заяв про застосування пільги і заяви про відмову від пільги. Перелік та подання таких документів визначає Кабінет Міністрів України.

Податкова соціальна пільга не застосовується для таких категорій:

- дохід відмінний від заробітної плати;

- зарплата, яку платник податку отримує одночасно з стипендією, чи грошовою допомогою учнів, військовослужбовців, аспірантів, студентів, що виплачуються з бюджету;

- доходи від підприємницької та іншої незалежної діяльності. [66]

У випадку коли платник податку має право на використання податкової пільги з двох і більше причин, то застосовується одна податкова соціальна пільга, що передбачає її найбільший розмір. Крім випадку, коли працівник утримує двох і більше дітей, в тому числі дитину-інваліда, тоді податкова соціальна пільга додається до звичайної пільги. Податкова соціальна пільга надається з врахуванням останнього місячного податкового періоду. Категорії осіб, що мають право на податкову соціальну пільгу та її розміри наведені у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Податкові соціальні пільги

Категорії осіб, що можуть використовувати право на зменшення суми місячного оподаткованого доходу у вигляді заробітної плати на суму ПСП	Розмір податкової соціальної пільги, %
Для будь-яких платників податків	100
Для платників податку, які мають на утриманні двох і більше дітей віком до 18 років, в розрахунку на кожну дитину	100
Для платників податку, які є одинокою матір'ю чи батьком, опікуном чи вдовою(вдівцем) – на кожну дитину	150

до 18 років, та хто утримує дитину-інваліда	
Для платників податку, першої та другої категорії осіб постраждалих під час Чорнобильської катастрофи, ліквідаторів наслідків Чорнобильської катастрофи	150
Для платників податку, який є учнем, аспірантом, студентом, ад'юнктом, ординатором	150

Продовження таблиці 2.2

Для платників податку, який є інвалідом I або II групи	150
Для платника податку який є: - Героєм України, кавалером ордена Слави чи ордена Трудової слави, Героєм Радянського Союзу, особа, що нагороджена 4 медалями «За відвагу»; - учасником бойових дій під час ДВС, особи на яких поширюється Закон України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»; - колишнім в'язням концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання	200

В таблиці 2.3 відображено види та ставки страхових внесків, що нараховуються на або утримуються з заробітної плати

Таблиця 2.3

Види і ставки страхових внесків

Вид страхового внеску	Ставка нарахування/утримання, до об'єкта
Внески до Пенсійного фонду	- 2% від частини суми оплати праці в розмірі понад прожитковий мінімум для працездатних осіб.
Внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	- 0,5% від суми оплати праці працівників, заробітна плата яких менша за прожитковий

у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності	мінімум, встановлений для працездатної особи; - 1,0% від суми оплати праці працівників, заробітна плата який більша за прожитковий мінімум, що встановлений для працездатних осіб; - 0,25% від суми оплати праці працівників-

Продовження таблиці 2.3

	інвалідів, які працюють на підприємствах та в організаціях УТОГ та УТОС
Внески на загальнообов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття	- 0,6% від суми оплати праці працівників

У зв’язку з нарахуванням та виплатою зарплати до контролюючих органів подаються такі звіти:

- Звіт про ЄСВ, в якому заповнюється інформація про нарахування і утримання ЄСВ, подається щомісяця до 20 числа наступного місяця. Даний звіт включає 9 таблиць, найчастіше бухгалтером на підприємстві заповнюється 1 і 6 таблиця. В першій вказуються зведені дані щодо нарахувань та утримань податків, наводиться заборгованість по зарплаті, кількість застрахованих осіб на підприємстві та терміни виплат заробітної плати. У 6 таблиці в розрізі кожного працівника відображені дані про суму доходу та суму утриманого податку.

- 1-ДФ (звіт по сумах доходу, нарахованого або сплаченого фізичним особам), подається щоквартально в регіональні відділення Міністерства . У звіті по кожному працівнику вказуються суми нарахованого та виплаченого доходу, та сума утриманого і перерахованого ПДФО у зв’язку з виплатою такого доходу, і про дату прийняття або звільнення з роботи.

- звіт про "Розподіл чисельності працівників", подається у фонд соціального страхування від нещасного випадку раз на рік, до 25 січня наступного року. У звіті зазначаються всі види доходів, які підприємство отримувало за рік за видами діяльності та кількість робітників, які були задіяні для отримання доходу. Після подачі такого звіту фонд може переглянути клас професійного ризику, присвоєний підприємству, і прийняти рішення про збільшення або зменшення ставки ЄСВ на наступний рік. [71, 4]

За несвоєчасне подання або не надання таких звітів передбачена адміністративна відповідальність.

Основними документами з нарахування зарплати працівникам є:

- штатний розпис;
- положення про оплату праці;
- положення про бухгалтерську службу;
- положення про преміювання;
- табель використання робочого часу.

Штатний розпис регламентує перелік посад на підприємстві із зазначенням кількості та розмірів окладу. На основі штатного розкладу підприємство приймає рішення по кадрах (прийом на роботу, встановлення посадового окладу, переведення робітників на іншу роботу, розмір тарифної ставки для кожного робітника індивідуально). Кадрова служба керуючись штатним розписом, здійснює набір працівників, оформляє необхідні документи про прийняття на роботу та кадрові документи про розмір надбавок, аналізують якісний склад персоналу і надає пропозиції щодо його поліпшення, готує інформаційну та довідкову документацію і відповідну звітність.

Положення про оплату праці визначає інформацію про принципи організації праці, форми та системи оплати праці, які використовуються для різних розрядів працівників, містить інформацію про доплати, компенсації та надбавки і визначає їх розміри.

Положення про бухгалтерську службу містить основні завдання, права, функції, обов’язки і відповідальність бухгалтерської служби.

Положення про преміювання містить інформацію про види і джерела виплат премій систематичного характеру.

Табель обліку робочого часу, являє собою дані для перевірки дотримання робітниками встановленого режиму робочого часу і для складання звітності по праці.

2.2 Аналіз витрат на оплату праці ТОВ «Надзбруччя хліб»

Під економічним елементом витрат розуміють вид витрат на виробництво продукції. Основним положенням є прийнята єдина і обов'язкова для всіх об'єднань і підприємств номенклатура економічних елементів витрат на виробництво:

- сировина і матеріали;
- купівельні вироби, напівфабрикати, послуги;
- паливо, енергія;
- допоміжні матеріали;
- заробітна плата (основна і додаткова);
- відрахування до фондів соціального страхування;
- інші витрати.

Під час здійснення господарської діяльності підприємству потрібно визначити ефективність системи оплати праці, так як вона є однією з найпитоміших витрат під час виробництва.

Загальна сума прямих витрат на заробітну плату диференціюється під впливом таких чинників:

- обсяг виробництва;
- структура товарної продукції;
- питома частка заробітної плати на одиницю продукції.

В сучасних умовах господарювання, витрати на оплату праці складають від 10 до 25% у собівартості продукції. Тому зниження ручної праці у виготовленні продукції значною мірою впливає на зниження собівартості продукції, а отже збільшення прибутку підприємства.

Аналіз витрат на оплату праці на підприємстві проводиться з метою оцінювання доцільності використання обраних форм та систем оплати праці, ефективності матеріального стимулювання та нераціональних витрат з оплати праці, що вимагають зміни, удосконалення або ліквідації.

Цілі і завдання аналізу витрат на оплату праці показано на рис.2.2

Рис. 2.2 Цілі і завдання аналізу витрат на оплату праці

У ринкових умовах здійснення господарської діяльності аналіз витрат на оплату праці потребує уваги, оскільки трудовий потенціал підприємства має вартісну ціну, а значить є конкурентною на ринку праці, що дає змоги розширити межі аналітичних досліджень, основним критерієм удосконалення трудових відносин є не лише економічні, а й соціальні параметри.

Облік витрат на оплату праці є однією з найважливіших і найскладніших ділянок роботи бухгалтерської служби, ефективне виконання якої потребує забезпечення своєчасною, точною, неупередженою та повною інформацією.

Від правильності формування витрат на оплату праці та визначення їх обсягу залежить не лише фінансовий результат та розмір податку на прибуток, але і собівартість продукції, послуги, що виготовляє підприємство, відповідно - формування ціни на об’єкт реалізації (рис. 2.3).

Рис. 2.3 Вплив витрат на оплату праці на діяльність підприємства

Проаналізувавши схему відображену на рис 2.3, зрозуміло, що витрати на оплату праці є одним з ключових елементів впливу на фінансовий результат, та одним з факторів прямого впливу на ціноутворення об'єктів реалізації. Аналіз витрат на оплату праці, вивчення особливостей їх формування, розподілу є актуальним і потребує поглибленого дослідження.

Для ефективного функціонування підприємства зростає необхідність у своєчасній і достовірній інформації, яка б забезпечувала прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Трудовий потенціал підприємства відіграє важливу роль у розв'язанні організаційних, економічних та науково-технічних завдань щодо досягнення поставлених цілей підприємства.

До основних завдань аналізу оплати праці можна віднести:

- аналіз складу та структури фонду оплати праці;

- аналіз середньої зарплати працівників;

- визначення ефективності операційних витрат підприємства на оплату праці;

- аналіз доцільності використання коштів на оплату праці.

Головним джерелом для аналізу оплати праці є облікова інформація, вона найбільш повно та деталізовано розкриває інформацію про господарські операції, їх документальне оформлення та вираження у грошових вимірниках.

Для аналізу витрат на оплату праці, потрібно провести оцінку формування та використання фонду оплати праці. Аналіз фонду оплати праці персоналу підприємства проводиться у наступній послідовності: аналіз складу і структури фонду оплати праці та динаміка цих показників, полягає у визначенні питомої ваги кожного виду доплат у загальному фонді оплати праці. Проводиться на основі «Звіту з праці» за 2011-2013 рр.(Додаток А)

Таблиця 2.4

Аналіз складу, структури та динаміки заробітної плати ТОВ «Надзбруччя хліб» за 2011-2013 р.

Показник	Роки						Відхилення з 2011р. до 2012р.			Відхилення з 2012р. до 2013р.		
	2011		2012		2013							
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Абсол. відхил, +;-	Темп, %	Струк-тури, %	Абсол. відхил, +;-	Темп, %	Струк-тури, %
Фонд основної заробітної плати, всього	3101,4	95,6	3411,4	93,6	3268,4	90,5	310	110	-2	-143	96	-3,1
Фонд додаткової Заробітної плати, всього	139,9	4,4	233,2	6,4	339,6	9,5	93,3	167	2	106	146	3,1
- надбавки та доплати до Тарифних ставок та посадових окладів	71,6	2,2	76,2	2,0	33,6	0,9	4,6	107	-0,2	-42,6	44	-1,1
Заохочувальні та компенсаційні виплати, всього	2,6	0,08	1,4	0,0003	0,6	0,01	-1,2	54	0,0797	-0,8	43	0,0097
Оплата за невідпрацьований час	68,3	2,1	157,3	4,3	305,5	8,5	89	230	2,2	148,2	194	4,2
Фонд оплати праці, всього	3243,9	100	3646,0	100	3608,6	100	402	112	-	-37,4	98	-

Нижче подано графічне зображення структури фонду заробітної плати за 2011-2013 роки (рис 2.4; 2.5; 2.6; 2.7).

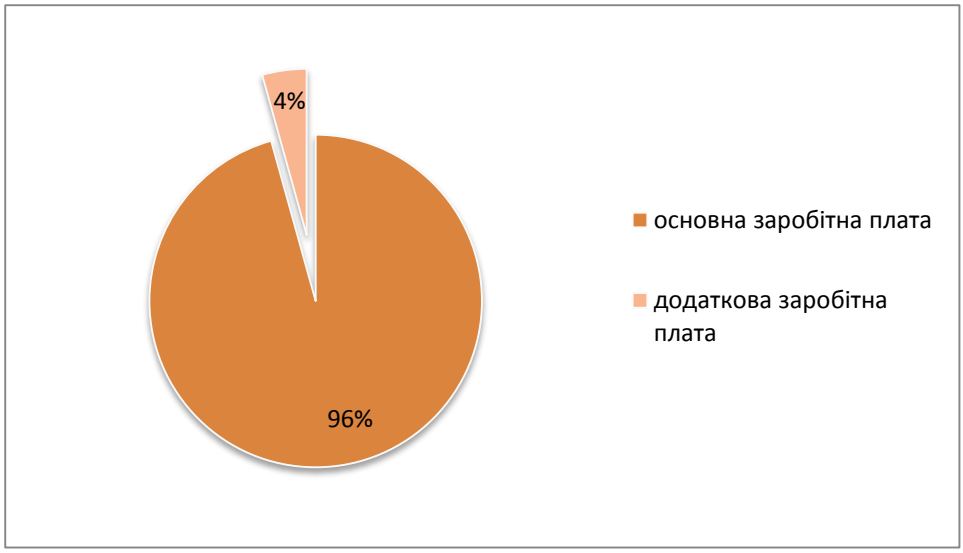

Рисунок 2.4 Структура фонду оплати праці за 2011рік

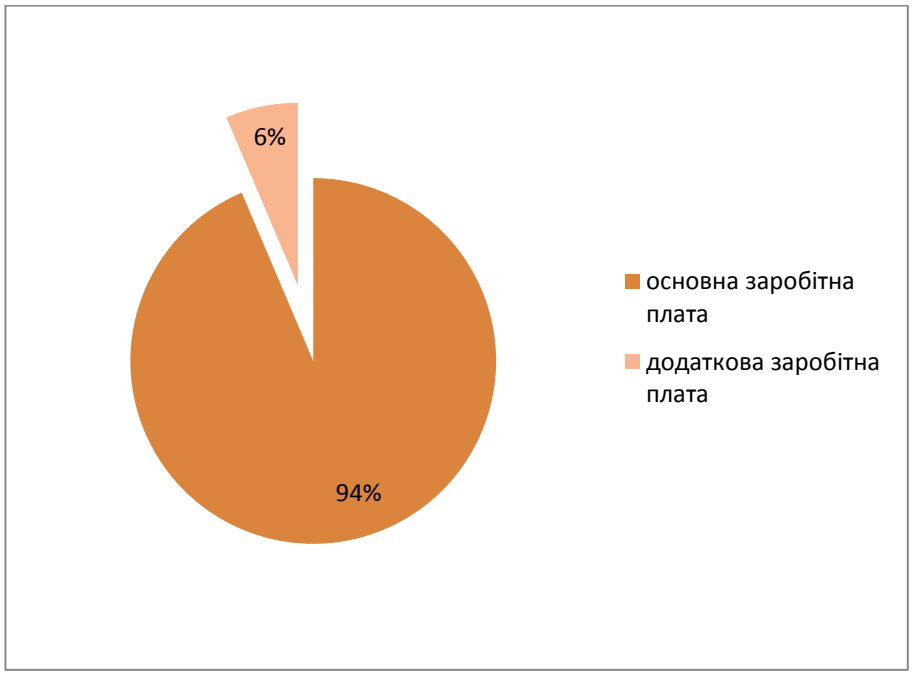

Рисунок 2.5 Структура фонду оплати праці за 2012 рік

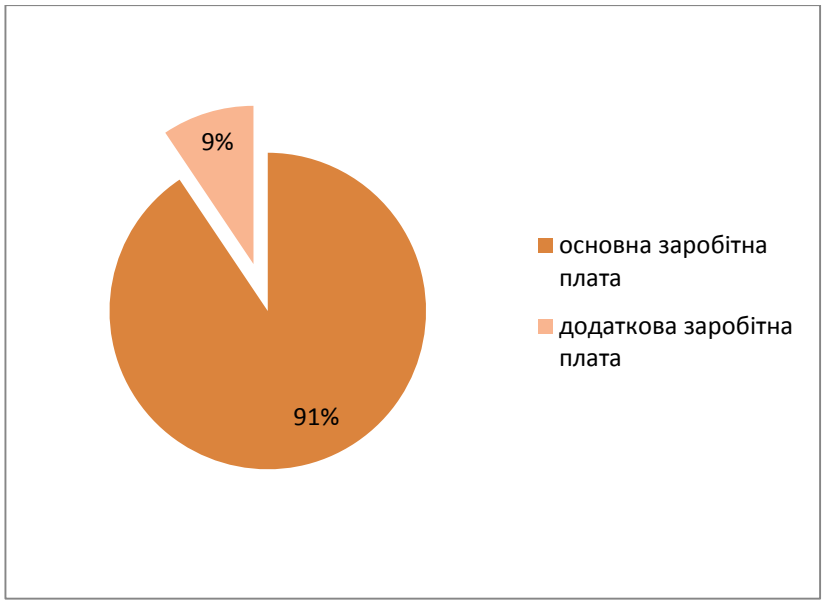

Рисунок 2.6 Структура фонду оплати праці за 2013 рік

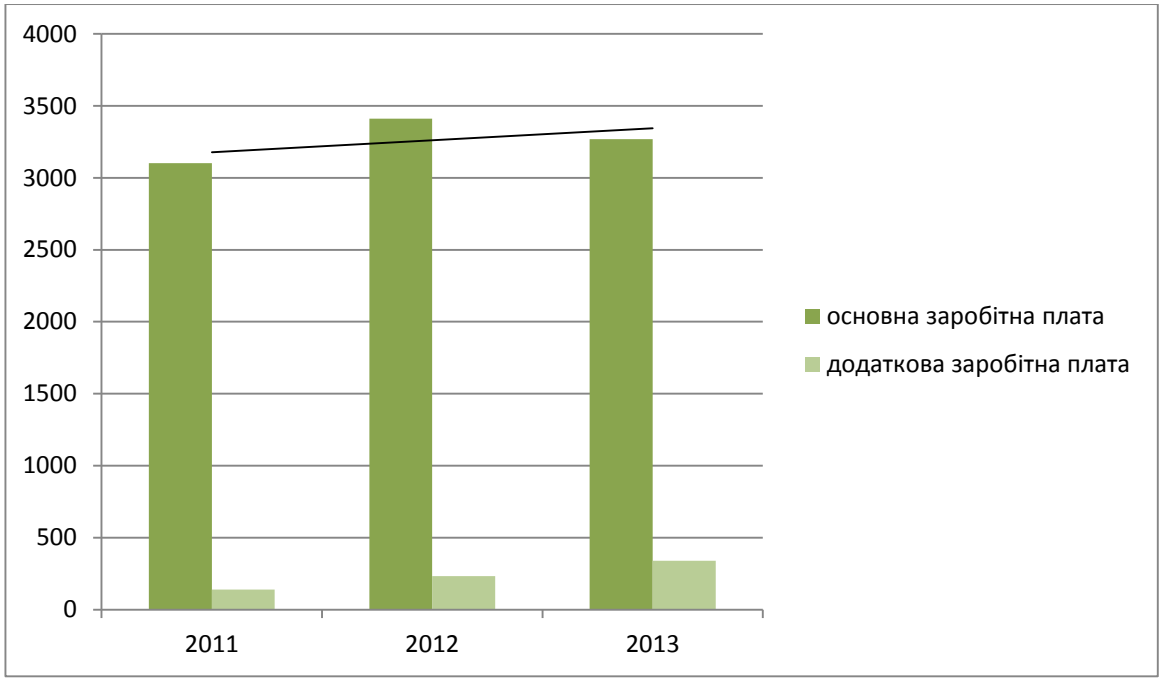

Рисунок 2.7 Структура та динаміка фонду заробітної плати за 2011-2013рр.

Таким чином встановлено, що питома вага основної заробітної плати в 2012 році на ТОВ «Надзбруччя хліб» зменшилась із 95,6% до 93,6% у порівнянні з 2011р. абсолютна її величина зросла на 310 тис. грн.

В той час, як фонд додаткової заробітної плати збільшився із 139,9 тис. грн. до 233,2 тис. грн., у зв'язку зі зменшенням обсягу виконуваної роботи, інтенсивністю праці.

Також зменшились заохочувальні та компенсаційні виплати з 2,6 тис. грн. до 1,4 тис. грн., через зменшенням одноразових виплат, відміна виплат за спеціальними системами. Загальний фонд заробітної плати в 2012році ТОВ «Надзбруччя хліб» збільшився на 402 тис. грн.

Також видно, що питома вага фонду основної заробітної плати в 2013 році ТОВ «Надзбруччя хліб» зменшилась з 93,6% до 90,5% у порівнянні з 2012р., абсолютна величина зменшилась на 143 тис. грн. Фонд додаткової заробітної плати збільшився з 233,2 тис. грн. до 339,6 тис. грн., абсолютна її величина зросла на 106 тис. грн. Заохочувальні та компенсаційні виплати мають негативну тенденцію і зменшились з 1,4 тис. грн. до 0,6 тис. грн. Загальний фонд заробітної плати в 2013 році зменшився на 37,4 тис. грн.

Важливе значення при аналізі використання фонду заробітної плати має вивчення даних про середній заробіток працюючих, його зміну, а також про фактори, що впливають на його рівень. Тому наступний аналіз повинен бути спрямований на вивчення причини зміни середньої заробітної плати працюючих.

При цьому необхідно врахувати що середньорічна заробітна плата працівників залежить від кількості відпрацьованих днів кожним робітником, тривалості робочого дня та середнього динної зарплати є звіти: ф.№1-ПВ «Звіт з праці» та ф.№3-ПВ «Звіт про використання робочого часу» за період з 2011-2013р.

Таблиця 2.5

Аналіз середньорічної заробітної плати за 2011-2013рр.

Показник	Роки			Абсолютне відхилення +;-	
	2011	2012	2013	2011р. до 2012р.	2012р. до 2013р.
1. Фонд заробітної плати, всього (тис. грн.)	3243,9	3646,0	3608,6	+402	-37,4
2. Середньооблікова чисельність працівників, осіб	223	226	218	+3	-8
3.Середньорічна заробітна плата одного працівника, тис. грн.	14,5466	16,1327	16,5532	1,5861	0,4205
4. Відпрацьовано всіма працівниками, люд./год.	480272	449199	430184	-31073	-19015
5. Відпрацьовано одним працівником, год.	2154	1988	1973	-166	-15
6. Тривалість робочого дня, год.	8	8	8	-	-
7. Відпрацьовано всіма працівниками, люд./днів	60034	56149	53773	-3885	-2376
8. Відпрацьовано одним працівником, днів	269	248	246	-21	-2
9. Середньогодинна зарплата, грн.	6,75	8,12	8,39	+1,64	+0,27

На збільшення середньорічної зарплати працівників ТОВ «Надзбруччя хліб» за 2012р. вплинули наступні фактори, як збільшення фонду заробітної плати на 402 тис. грн., збільшення чисельності працівників та зменшення відпрацьованих днів одним працівником на 21 день, а також зменшення відпрацьованих годин працівниками.

На зміну середньорічної заробітної плати на ТОВ «Надзбруччя хліб» в 2013 році вплинули такі фактори:

- зменшено відпрацьованих днів одним працівником на 2 дні призвело до збільшення середньогодинної заробітної плати на 0,27 тис. грн.;
- тривалість робочого дня не змінилася і не вплинула на розмір середньорічної заробітної плати;
- збільшення середньогодинної заробітної плати на 0,27 тис. грн. призвело до збільшення середньорічної зарплати.

Далі необхідно оцінити ефективність використання коштів на оплату праці, для цього необхідно розрахувати співвідношення обсягу реалізації, собівартості продукції, валового і чистого прибутку до фонду зарплати та динаміку цих показників. Джерелом інформації є «Звіт про фінансові результати», «Звіт з праці» за 2011-2013 роки.

Таблиця 2.6

Ефективність використання коштів на оплату праці на ТОВ «Надзбруччя хліб» за 2011-2013роки

Показник	Од-ця виміру	Роки			Абсолютне відхилення +;-	
		2011	2012	2013	2011р. до 2012р.	2012р. до 2013р.
1. Чистий дохід	тис. грн.	22067	18919	17305	-3148	-1614
2 Собівартість реалізованої продукції	тис. грн.	15305	14528	11761	-777	-2767
3 Виручка від реалізації продукції	тис. грн.	26481	22703	23545	-3778	842
4 Валовий прибуток	тис. грн.	6762	4391	5544	-2371	1153
5 Чистий прибуток	тис. грн.	(537)	(2001)	(1091)	1464	-910
6 Фонд оплати праці	тис. грн.	3243,9	3646,0	3608,6	402,1	-37,4
7 Чистий дохід на 1 грн. оплати праці	грн.	6,80	5,19	4,80	-1,61	-0,39

Продовження таблиці 2.6

8 Величина собівартості продукції на 1 грн. оплати праці	грн.	4,71	3,98	3,26	-0,73	-0,72
9 Виручка від реалізації на 1 грн. оплати праці	грн.	8,17	6,23	6,52	-1,94	0,29
10 Величина валового прибутку на 1 грн. оплати праці	грн.	2,08	1,20	1,54	-0,88	0,34
11 Величина чистого прибутку на 1 грн. оплати праці	грн.	0,16	0,55	0,30	0,39	-0,25

Проведені розрахунки свідчать, що в 2012 році величина реалізованої продукції на 1 грн. оплати праці зменшилась на 1,94 грн., величина собівартості продукції зменшилась на 0,73 грн., величина чистого доходу на 1 грн. оплати праці зменшилась на 1,61 грн., величина валового прибутку зменшилась на 2371 грн.

В 2013 році на ТОВ «Надзбруччя хліб» величина реалізованої продукції на 1 грн. оплати праці збільшилась на 0,29 грн., величина собівартості продукції знизилась на 0,72 грн., величина чистого доходу на 1 грн. оплати праці зменшилась на 0,39, величина валового прибутку зросла на 0,34 грн.

В умовах інфляції при аналізі індексу росту середньої зарплати необхідно враховувати індекс росту цін на споживчі товари і послуги. Проведемо розрахунок коефіцієнта випередження та використання трудових ресурсів на ТОВ «Надзбруччя хліб».

Таблиця 2.7

Розрахунок показників використання трудових ресурсів в 2012 році

Показник	Одиниця виміру	Роки		Відхилення	
		2011	2012	+;-	%
Обсяг реалізованої продукції	тис. грн.	15305	14528	-777	95
Чисельність працівників	осіб	223	226	+3	101
Фонд оплати праці	тис. грн.	3243,9	3646	+402	112
Продуктивність праці	тис. грн./ осіб	68,6	64,3	-4,3	94
Середньорічна заробітна плата одного працівника	тис. грн.	14,54	16,13	1,59	111
Продукція на 1 грн. оплати праці	грн.	6,8	5,19	-1,61	76

Квипер.= 111 / 94 = 1,18

Коефіцієнт випередження показує, що темпи росту середньої заробітної плати в 2012 році випереджали темпи зростання продуктивності праці в 1,18 рази, що свідчить про непродуктивне використання трудових ресурсів.

Також доцільно провести аналогічні розрахунки використання трудових ресурсів на ТОВ «Надзбруччя хліб» за 2013 рік (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Розрахунок показників використання трудових ресурсів в 2013 році

Показник	Одиниця виміру	Роки		Відхилення	
		2012	2013	+;-	%
Обсяг реалізованої продукції	тис. грн.	14528	11761	-2767	81
Чисельність працівників	осіб	226	218	-8	96
Фонд оплати праці	тис. грн.	3646	3608,6	-37,4	99
Продуктивність праці	тис. грн./ осіб	64,3	53,9	-10,4	84
Середньорічна заробітна плата одного працівника	тис. грн.	16,13	16,55	0,42	103
Продукція на 1 грн. оплати праці	грн.	5,19	4,80	-0,39	92

Квипер. = 84 / 103 = 0,81

Коефіцієнт випередження показує, що в 2013 році на ТОВ «Надзбруччя хліб» темпи росту продуктивності праці нижчі ніж темпи зростання середньої зарплати в 0,81 рази, що є свідченням не ефективного використання трудових ресурсів.

2.3 Синтетичний облік розрахунків з оплати праці на ТОВ «Надзбруччя хліб»

Метою ведення обліку оплати праці на підприємстві "Надзбруччя хліб" є встановлення об'єктивної, достовірної, повної інформації, що міститься у фінансовій звітності, первинних документах та бухгалтерському обліку щодо законності дотримання трудового законодавства.

Головними завданнями обліку розрахунків з персоналом є:

- контроль за дотриманням кількісного складу робітників, раціональне використання робочого часу та дотримання трудової дисципліни;

- правильне визначення відпрацьованого часу, виробленої і реалізованої продукції,перевірка виконання норм виробітку;

- визначення фактичного обсягу фонду зарплати для всього колективу організації;

- контроль за розрахунками з працівниками у встановлені строки;

- розрахунок зарплати по кожному працівнику;

- розподіл нарахованої зарплати за видами витрат;

- контроль за утриманням податків та внесків до фондів соціального страхування із заробітної плати;

- правильне віднесення суми нарахованої зарплати на собівартість продукції;

- відображення витрат на оплату праці на рахунках бухгалтерського обліку;

- складання звітності та інше.[69, 76]

Для виконання поставлених завдань обліку праці і заробітної плати, в ТОВ "Надзбруччя хліб" організовано:

- контроль за використанням робочого часу, чисельністю персоналу та правильністю документального оформлення виробітку персоналу;

- своєчасне нарахування та видач заробітної плати і допомоги;

- розподіл зарплати по об’єктах калькулювання;

- правильність розрахунків сум утримання податків і їх перерахування до бюджету;

- планування звітів про працю.

Синтетичний облік розрахунків з персоналом ведеться на рахунку 66 "Розрахунки з оплати праці". Рахунок 66 містить такі субрахунки: 661 "Розрахунки за заробітною платою", на якому обліковують суми нарахованої зарплати, 662 "Розрахунки з депонентами"- суми невиплаченої (депонованої) зарплати, 663 “Розрахунки за іншими виплатами”.

Рахунок - пасивний, сальдо по кредиту означає заборгованість підприємства працівникам по нарахованій заробітній платі, але ще не виданій, по дебету - сума виплаченої зарплати та суми, утримані у вигляді податків до бюджету. По дебету субрахунку 661 накопичуються усі види утримань із заробітної плати, виплату зарплати, депонування (перерахунок на субрахунок 662) зарплати. По кредиту відображаються нарахування заробітної плати і виплат, які не входять до складу фонду оплати праці. Кредитове сальдо рахунка 66 означає заборгованість підприємства по зарплаті працівникам, а дебетове - заборгованість працівників підприємству, виникає в окремих випадках, наприклад коли виплачена завищена сума заробітної плати. [56]

Оплата праці є однією із найважливіших елементів витрат виробництва і однією з найвагоміших статей собівартості продукції. При нарахуванні зарплати роблять запис по кредиту рахунка 66 і дебету рахунків на який віднесена оплата праці.

Основні бухгалтерські проводки з обліку розрахунків з оплати праці наведені у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Бухгалтерські проведення з обліку розрахунків з оплати праці

Господарська операція	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Нарахована заробітна плата за окладами і тарифами	23	661
Нараховані премії та заохочення передбачені системою оплати праці	23	661
Нарахована заробітна плата за роботи, пов'язані з виправленням браку	24	661
Нарахована заробітна плата працівникам, які здіяні в процесі створення основних засобів	15	661
Нараховані відпускні за рахунок забезпечень виплат відпусток	471	661
Нараховані лікарняні за рахунок підприємства	949	661
Нараховані лікарняні за рахунок фонду	65	661
Нарахована благодійна допомога, що не передбачена системою оплати праці	977	661 685
Відображено утримання єдиного соціального внеску	661	651
Відображено утримання податку з доходів	661	641
Відображено утримання профспілкових внесків	661	685
Проведено нарахування на заробітну плату і премію єдиного соціального внеску	23	651
Проведено нарахування єдиного соціального внеску на всі лікарняні	949	651
Проведено нарахування єдиного соціального внеску на відпускні	471	651
Одержано з банку готівку для видачі працівнику	301	311
Видано заробітну плату	661	301
Зарахована заробітна плата за невідпрацьований час у відповідності з законодавством	23	661
Нарахована матеріальна допомога передбачена колективним договором	949	661
Нараховані гарантійні та компенсаційні виплати персоналу, що пов'язані з індексацією заробітної плати, в порядку і розмірах передбачених законодавством	23	661

Продовження таблиці 2.9

Нараховані відпускні за рахунок витрат	23	661
Вирахування із заробітної плати невикористаних підзвітних сум	661	372
Вирахування з заробітної плати штрафів за невчасне повернення підзвітних сум	661	642
Утримання з заробітної плати та перерахування на виплату аліментів та інших платежів за згодою працівника	661	311
Депонована заробітна плата та здана не отримана заробітна плата в банк	661 311	662 301
Списано не затребувану протягом трьох днів зарплату на доходи	662	719

Однією з важливих складових нарахувань на ТОВ "Надзбруччя хліб" є нарахування допомоги у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності. Допомога надається починаючи з першого дня втрати працездатності і до відновлення працездатності або присвоєння групи інвалідності. Основою для нарахування допомоги є листок непрацездатності і табелю обліку використаного часу. Для нарахування допомоги вираховується із загального стажу робітника. Сума лікарняних дорівнює величині добутку середньоденної зарплати на кількість днів хвороби і розміру щоденної допомоги по хворобі.

Перших п’ять днів тимчасової втрати непрацездатності внаслідок хвороби або травми, що не пов’язані з нещасним випадком на виробництві, виплачуються за рахунок коштів організації, підприємства. Починаючи з шостого дня непрацездатності і до відновлення або встановлення групи інвалідності допомога оплачується Пенсійним фондом.

Працівникові згідно з Законом України "Про відпустки" передбачена щорічна відпустка, незалежно від місця і виду виконуваної роботи, не менше 24 календарних днів. Святкові і неробочі дні не враховуються, на ці дні відпустка продовжується, тривалість розраховується в календарних днях, а заробітна плата розраховується на основі середнього заробітку за останні 12 місяців роботи. [59]

Щорічні основна і додаткова відпустка надаються робітнику з розрахунком їх використання до кінця року. Оплата таких відпусток входить до

фонду додаткової зарплати, порядок оподаткування та утримань усіма зборами такий самий, як і для основної зарплати, ненадання відпустки карається адміністративним штрафом.

Для оформлення відпустки (основної або додаткової) працівникам, надається згідно з чинними законодавчими актами, положеннями, колективними договорами і графіками відпусток на підприємстві застосовується "Наказ про надання відпусток", заповнюється у двох примірниках, перший для відділу кадрів, другий для бухгалтерії.

На підставі наказу про надання відпустки, відділ кадрів робить відмітки у особовій картці, а бухгалтерія робить розрахунок заробітної плати за відпустку, при використанні працівником відпустки за свій рахунок, у бухгалтерії роблять відмітку "без оплати".

Первинна документація з обліку виробітку та оплати праці здається для перевірки і наступних розрахунків за графіком обігу документації до відділу бухгалтерії. Після проведення розрахункової обробки первинної документації по обліку відпрацьованого часу, виробітку та іншої інформації для розрахунків оплати праці на ТОВ "Надзбруччя хліб" використовується "Розрахунково-платіжна відомість".

"Розрахунково-платіжна відомість" виконує такі функції:

- за їх допомогою виконуються розрахунки з працюючими;
- є формою аналітичного обліку рахунку 66.

Відомості складаються на заробітну плату щомісяця по кожному відділу, слугує основою для нарахування та виплат заробітної плати. Містить у собі відомості по нарахуванням та відрахуванням із заробітної плати. До розрахунково-платіжної відомості не входять одноразові виплати (допомога, добові, пенсії).

Наступним етапом розрахункової роботи є формування даних синтетичного і аналітичного обліку і звітності. Облік оплати праці в системі рахунків - це синтетичний облік нарахування та розподілу заробітної плати,

розрахунок належної суми працюючим і віднесення на відповідні рахунки витрат за об’єктами і статтями калькулювання.

Узагальнена інформація по розрахунках з працівниками з оплати праці та розрахунки за неодержану суму з оплати праці в ТОВ "Надзбруччя хліб" здійснюється за рахунком 66 "Розрахунки з оплати праці".

Рахунок 66 кореспондує:

- по дебету в кредит рахунків: 24 "Брак в виробництві", 30 "Готівка", 31 "Рахунки в банках", 33 "Інші кошти", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 41 "Пайовий капітал", 46 "Неоплачений капітал", 64 "Розрахунки за податками і платежами", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки з оплати праці", 68 "Розрахунки за іншими операціями", 70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший операційний дохід", 97 "Інші витрати";

- по кредиту в дебет рахунків: 15 "Капітальні інвестиції", 23 "Виробництво", 24 "Брак у виробництві", 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 39 "Витрати майбутніх періодів", 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів", 48 "Цільове фінансування і цільові надходження", 65 "Розрахунки по страхуванні", 66 "Розрахунки з оплати праці", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності", 99 "Надзвичайні витрати".

Аналітичний облік розрахунків з працівниками на ТОВ "Надзбруччя хліб" ведеться за кожним робітником, видами виплат та утримань. Аналітичний облік розрахунків з персоналом на підприємстві ведеться у розрізі кожного окремого працівника, тобто містить стільки рахунків скільки нараховується працівників. Сума нарахувань по кожному аналітичному рахунку дорівнює кредиту синтетичного рахунка 66 "Розрахунки по оплаті праці", а сума всіх відрахувань за аналітичними рахунками дорівнюватиме сумі по дебету синтетичного рахунку 66 "Розрахунки по оплаті праці" і показує заборгованість підприємства робітникам.

Сума невиплаченої зарплати в бухгалтерії депонують на рахунок 662 "Розрахунки з депонентами". Нараховані, але не отриманні працівниками в

встановлений термін суми заробітної плати, відображають по дебету рахунка 661 "Розрахунки з оплати праці"та кредиту 662 "Розрахунки з депонентами". За дебетом субрахунку 662 "Розрахунки з депонентами" відображається видача депонованої заробітної плати, а по кредиту суми вчасно не виданої заробітної плати.

Аналітичний облік розрахунків з депонентами ведеться у "Книзі обліку розрахунків з депонентами", що відкривається на один календарний рік. Видача депонованої зарплати здійснюється "Видатковим касовим ордером", що виписується на кожного окремого працівника для погашення заборгованості.

Суми з оплати праці, строк давності (3 роки) якої закінчився, підлягає перерахуванні до бюджету, складається наступна кореспонденція дебет рахунку 662 "Розрахунки з депонентами" і кредит рахунка 642 "Розрахунки за обов’язковими платежами".

Нарахування сум по оплаті праці - це одночасно і її розподіл на відповідні рахунки витрат. При нарахуванні заробітної плати рахунок 661 "Розрахунки з оплати праці" кореспондує з рахунками відповідних витрат. ВАТ "Підволочиський хлібзавод" використовує для обліку рахунки 9 класу "Витрати діяльності". При такій формі обліку витрати в кінці звітного періоду в повній сумі списуються на рахунок фінансові результати, з кредиту рахунку 9 класу в дебет рахунка 791 "Результат основної діяльності".

При опрацюванні первинної документації по оплаті праці записи в регістри здійснюються з первинних документів. Нарахована заробітна плата,відрахування на соціальні заходи, витрачання матеріалів, інші матеріали розподіляються за напрямами витрат та відображаються у Журналі 5.

Підставою для утримань із заробітної плати є виконавчі листи, бухгалтерія реєструє отримані виконавчі листи у спеціальному журналі. Облік розрахунків за виконавчими листами здійснюють на рахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами"(табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Бухгалтерські проведення по утриманню із заробітної плати за виконавчими листами

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Утримання з заробітної плати:		
- аліментів;	661	685
- адміністративного штрафу	661	685
Виплата аліментів одержувачу з каси підприємства	685	301
Перерахування утриманого адміністративного штрафу	685	311

За виконавчими листами за рішеннями суду або фінансових органів з заробітної плати працівників і службовців утримуються суми на користь третьої особи. Доставка грошових переказів на користь третьої особи здійснюється за рахунок зарплати платника, але за умови збереження 50% заробітної плати. Загальна сума всіх утримань із заробітної плати не має перевищувати 20% суми заробітної плати. Такі обмеження не розповсюджуються на утримання із зарплати при утриманні аліментів на неповнолітніх дітей. Сума утримань за аналітичними рахунками рівна дебетовому обороті синтетичного рахунку 661.

Заробітна плата персоналу підприємства виплачується у гривнях, може виплачується банківськими чеками у встановленому Кабінетом Міністрів України порядку або через касу підприємства. Колективним договором, може бути передбачена часткова виплата заробітної плати у натуральній формі, еквівалентній за вартістю у грошовому виразі.

Оплата праці працівників ТОВ "Надзбруччя хліб" виплачується в робочі дні у встановлені строки, два рази на місяць. Якщо день виплати заробітної плати чи авансу випадає на вихідний, то день видачі переноситься напередодні. Виплата зарплати здійснюється за місцем роботи, за письмовою згодою працівника виплата може здійснюватися установами банку або поштовими переказами на вказаний адрес.

При кожному розрахунку з працівниками підприємство має повідомляти працівника про: загальна сума зарплати з розшифровкою за видами виплат, підстави та розміри відрахувань із нарахованої заробітної плати та сума заробітної плати до виплати.

Грошові кошти для виплати заробітної плати працівникам підприємство отримує по чеку розрахункового рахунку банку. Разом із чеком підприємство пред'являє банку необхідні платіжні документи на перерахування іншим особам, на користь яких проводяться утримання з заробітної плати.

Видачу зарплати з каси підприємство здійснює в "Розрахунково-платіжній відомості", на якій має бути надпис на дозвіл виплату грошей, підписаний керівником підприємства та головним бухгалтером з вказанням сум та термінів виплати заробітної плати.

Відомість передається до каси підприємства для виплати заробітної плати під розписку, яка встановлює отримання грошей або по довіреності. Зарплата працівникам виплачується у трьохденний строк, включаючи день отримання грошей. Після закінчення трьохденного строку у відомості біля прізвища особи, яка не отримала заробітну плату касир ставить печатку "Депоновано". Далі підраховується за кожною відомістю і записується на титульній сторінці відомості про фактично виплачену заробітну плату та суму заробітної плати, що підлягає депонуванні та звіряють суми із загальним підсумком по відомості. Бухгалтер виписує видатковий касовий ордер на суму виданої заробітної плати.

За даними касового звіту у розрахунково-платіжних документах проставляються суми виплаченої та депонованої заробітної плати, суми мають дорівнювати залишкам по рахунку 661. Облік заробітної плати в системі рахунків – це синтетичний облік нарахування і розподілу заробітної плати. Синтетичний облік ведеться в 3 розділі журналу-ордеру №5, головній книзі, формах фінансової звітності, статистичної звітності. В кінці місяця залишки по дебету та кредиту переносяться до четвертого розділу пасиву Балансу «Поточні зобов'язання».

РОЗДІЛ 3.
ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА

3.1 Методика контролю розрахунків з персоналом підприємства

Контроль є однією з основних функцій управління. В сучасних умовах господарювання метою контролю є передбачення та запобігання можливих помилок, порушень, зловживань, безгосподарності та інших негативних явищ. Для соціального захисту робітників та матеріального заохочення персоналу, необхідно постійно покращувати систему оплату праці з урахуванням таких показників, як кількості працівників, якості праці, умов та результатів.

Тому необхідно постійно проводити перевірку розрахунків з працівниками, яка передбачає контроль за належним дотриманням чинного законодавства про працю, правильність нарахування заробітної плати і проведення утримань з неї, а також правильністю ведення бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці і складання фінансової звітності.

Під час здійснення контролю як внутрішнього, так і зовнішнього, важливо розмежовувати відповідні законодавчі акти та діючі нормативи, які регулюють бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці.

Табл. 3.1

Нормативно-правова інформація, що використовується під час внутрішнього контролю розрахунків заробітної плати

№	Назва документу	Зміст інформації	Призначення інформації
1	Кодекс законів про працю	Загальні засади організації праці та розрахунків з працівниками	Перевірка правильності дотримання трудового режиму на підприємстві та правильності нарахування заробітної плати окремим категоріям робітників

Продовження таблиці 3.1

2	Введення нових тарифних ставок та посадових окладів робітників відповідно до постанови Кабінету Міністрів України	Порядок встановлення нових тарифних ставок та посадових окладів	Перевірка правильності застосування діючих форм і систем оплати праці
3	Інформація про порядок витрачання грошових коштів на оплату праці робітників нештатного складу відповідно до вказівок Міністерства фінансів України	Оплата робіт, які здійснені працівниками нештатного складу	Дотримання нормативних актів при нарахуванні заробітної плати, виконаних працівниками нештатного складу
4	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	Обґрунтування правових засад ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Для контролю обґрунтованості ведення бухгалтерського обліку щодо оплати праці та складання фінансової звітності
5	Порядок використання коштів на оплату праці	Виплати коштів працівникам	Правильність нарахування і аналіз витрат коштів на оплату праці
6	Типові правила внутрішнього трудового розпорядку для працівників і службовців	Тривалість роботи дня (зміни), умови праці, використання робочого часу	Виконання правил внутрішнього розпорядку на підприємстві
7	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємства	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку	Контроль дотримання порядку ведення обліку розрахунків щодо оплати праці відповідно до плану рахунків

Примітка. Розроблено автором за даними [49, 204]

Результативність контрольних процедур, що проводяться в ході перевірки розрахунків за оплатою праці, залежить від правильного визначення послідовності дій особи, які контролюють даний процес.

Для цього необхідно правильно визначити ряд завдань, які дозволяють охопити перевіркою роботу всіх структурних підрозділів і окремих працівників підприємства, які беруть участь в здійсненні розрахунків з оплати праці або тих, які мають інформацію пов'язану з цим процесом. [16, 83]

Рішення, що приймаються керівництвом відносно заробітної плати дуже важливі, як і важлива політика трудових відносин, так як люди - це головний актив підприємства. Цикл руху засобів оплати праці включає не тільки операції, що відображаються на рахунках заробітної плати, але й операції, пов'язані з виплатою пенсій, угодами про майбутні компенсації, системою компенсаційних премій за акціями, виплатами службовцям, податками на заробітну плату й відповідними зобов'язаннями за такими витратами. Цикл руху засобів з оплати праці зображено на рис. 3.1.

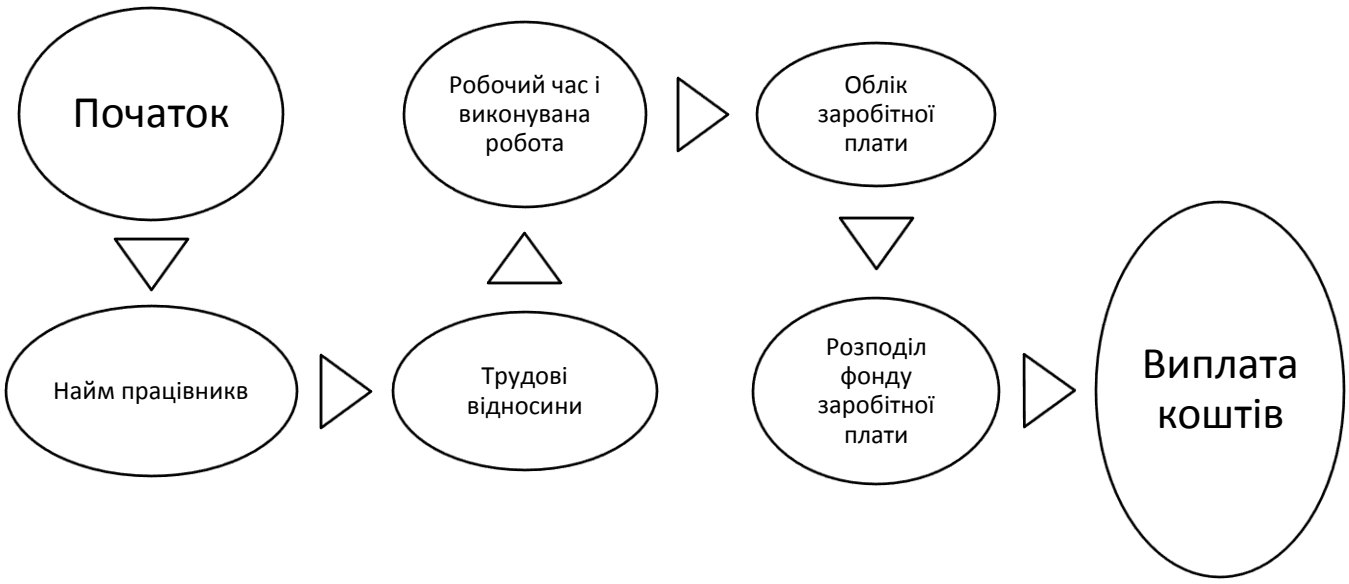

Рисунок 3.1 Цикл руху засобів, пов'язаних з оплатою праці

Отже, на основі рис.3.2. можна зробити висновок, що на кожному етапі руху засобів, пов'язаних з оплатою праці є потреба у контролі для уникнення

суттєвих помилок і відхилень, так як це є основною метою перевіряючого при дослідженні та документуванні руху операцій з оплати праці.

Для того, щоб вивчити і оцінити послідовність операцій вказаного циклу, перевіряючий має бути ознайомлений із загальними процедурами циклу, типовим розподілом обов'язків і системою внутрішнього контролю.[22, 176]

На більшості підприємств використовується єдина методика контролю витрат на оплату праці, завдання та послідовність яких наведена на рис 3.2.

Рисунок 3.2 Завдання та послідовність перевірки витрат на оплату праці

Початковим моментом планування контролю заробітної плати є класифікація особового складу працівників та фонду заробітної плати підприємства, виділяють такі класифікаційні ознаки:

- сфери вживання праці, за якими персонал підприємства поділяється на виробничий та невиробничий;

- функції, що виконуються в процесі господарської діяльності;

- професії;

- кваліфікаційні розряди;

- обліковий склад працівників.

В ході здійснення контролю розрахунків за виплатами працівникам належну уваги потрібно приділяти оформленню і нарахуванні різних виплат працівникам. До таких відносять виплати стимулюючого характеру (премії, винагороди за підсумками роботи за рік тощо), а також виплати компенсаційного характеру. [30, 28]

При здійсненні контролю перевіряють:

- відповідність заборгованості з оплати праці, зазначену в розрахунково-платіжних відомостях та Головній книзі;

- наявність істотних реквізитів за кожним видом документу, що відображають операції з оплати праці, без якого документи не можуть бути прийняті до обліку. За наявності підчисток, несанкціонованих виправлень у документах і сумнівів в достовірності реквізитів, їх зрівнюють з копіями документів й іншими документами, що містять дану інформацію;

- законність первинних документів шляхом звірки підписів з переліком осіб, яким надано право підпису, а також законність отримання готівки працівниками, шляхом звірення підписів, з підписами на заявках і особових листках з обліку кадрів, в контрактах, трудових договорах;

- правильність нарахованих сум заробітної плати за даними первинних документів, звіряючи об’єми виконаних робіт, правильність використання розцінок, тарифів.

3.2 Документування процедур аудиту та їх узагальнення в аудиторському звіті

Аудит є однією із найважливіших функцій управління господарською діяльність організації. Аудит розрахунків з оплати праці є трудомістким процесом, вимагає уваги та сконцентрованості, оскільки пов'язаний з великою кількість первинної інформації, оброблення якої потребує багато часу.

Аудит здійснює соціальну функцію у процесі управління, незалежно від форм власності та суспільно-політичного устрою організації та є необхідним у регулюванні соціально-трудових відносин, шляхом контролю за механізмом функціонування трудових ресурсів та правильної оплати праці для їх відтворення.

Для ефективного функціонування організації, необхідна розробка теоретичних засад з вдосконалення процесу аудиту розрахунків з працівникам, ціллю якої є підвищення керованості здійснення виплат як з боку власників, так і з боку працівників. Ефективна організація аудиту є однією із напрямів, що спрямовані на вдосконалення управління підприємством та забезпечує високий рівень виконання завдань і чіткий розпорядок його ведення. [41, 22]

Основними завданнями аудиту є:

- надання достовірних даних про фінансовий стан організації для прийняття ефективних господарських рішень;

- перевірка достовірності нарахувань, виплат працівникам, правильність відображення операцій в обліку;

- підтвердження законності і повноти утримань із зарплати працівників;

- перевірка організації синтетичного й аналітичного обліку з оплати праці

- правильність визначення обсягу робіт;

- дотримання строків виплат заробітної плати. [67, 190]

При організації системи аудиту в організації потрібно дотримуватися системного підходу, який забезпечує його найбільшу результативність та визначає раціональність аудиторської діяльності.

Завдання суб’єктів аудиту за дотримання виплат працівників зображені на рис 3.4.

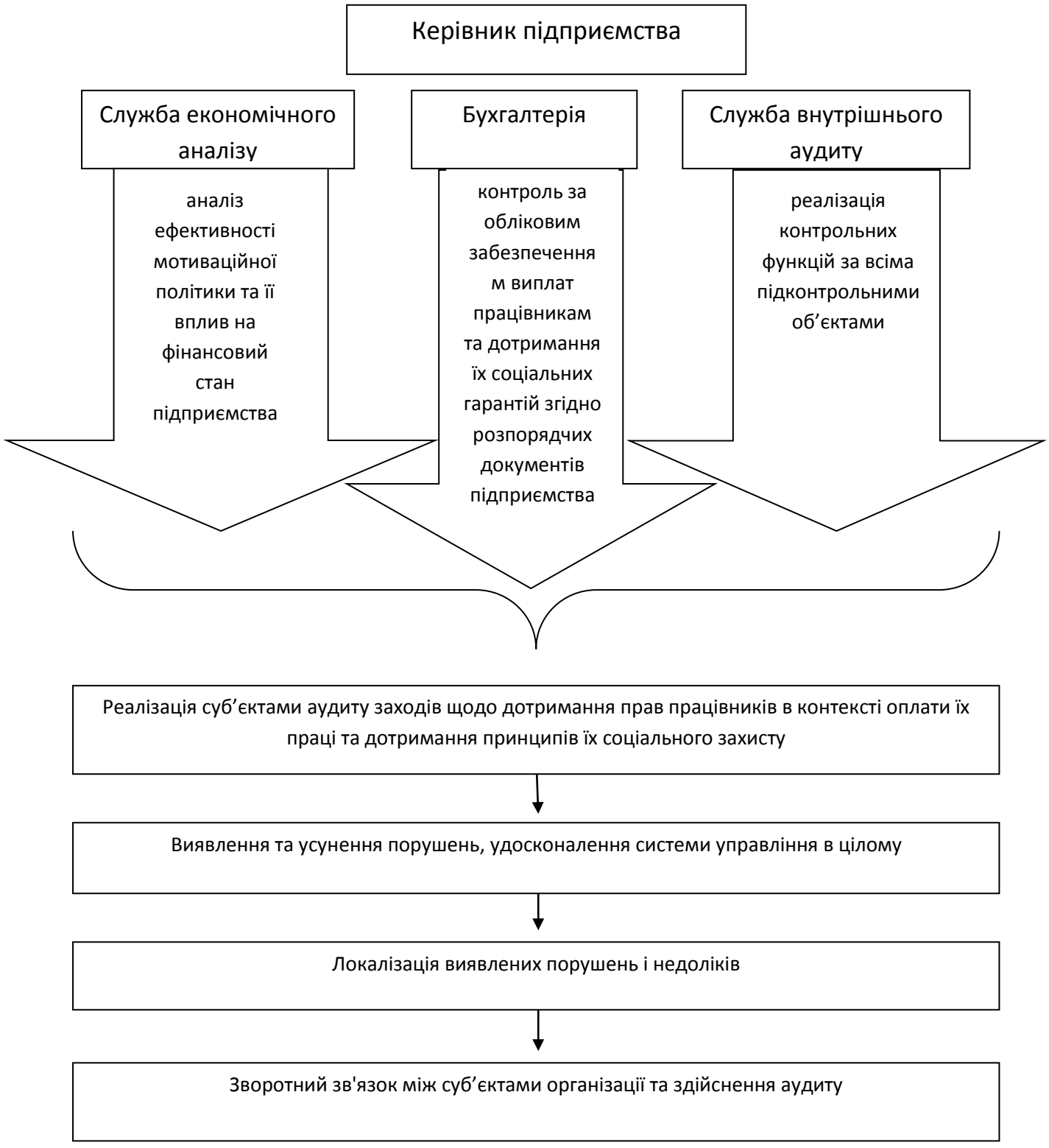

Рисунок 3.4 Завдання суб’єктів аудиту за дотриманням виплат працівникам

При здійсненні аудиту завдання розподіляються за часом здійснення:

- попередній контроль:
  - перевірка наявності трудових книжок робітників;
  - врахування пільг, наданих працівникам;
  - джерела фінансування гарантованих виплат працівникам;
  - відповідність здійснюваних операцій відповідно до чинного законодавства та внутрішнім документам;
- поточний контроль:
  - контроль за цільовим використання коштів, що спрямовані на соціальні заходи;
  - погашення кредиторської заборгованості перед працівниками;
  - контроль за джерелами здійснення виплат працівникам
  - правильність облікового відображення операцій пов'язаних з виплатами працівникам в первинних документах;
- наступний контроль:
  - оформлення документів згідно законодавчих вимог;
  - відповідність нарахованої і виплаченої заробітної плати;
  - повнота розрахунків з фондами соціального страхування;
  - дотримання термінів виплат заробітної плати працівникам;
  - повнота відображення операцій у звітності (фінансовій, податковій, управлінській та статистичний). [54, 49]

Під час проведення аудиторських процедур використовуються такі методи і методичні прийоми: документальна перевірка, перегляд, оцінка, зіставлення, оцінка фактичної наявності, перерахунок, використовуються і методи бухгалтерського обліку з зіставлення даних з первинними документами, також використовуються специфічні методи, відповідно до мети аудиту.

Методику здійснення аудиту на підприємстві ТОВ «Надзбруччя хліб» щодо оплати праці можна поділити на наступні стадії, які відображені на рисунку 3.5.

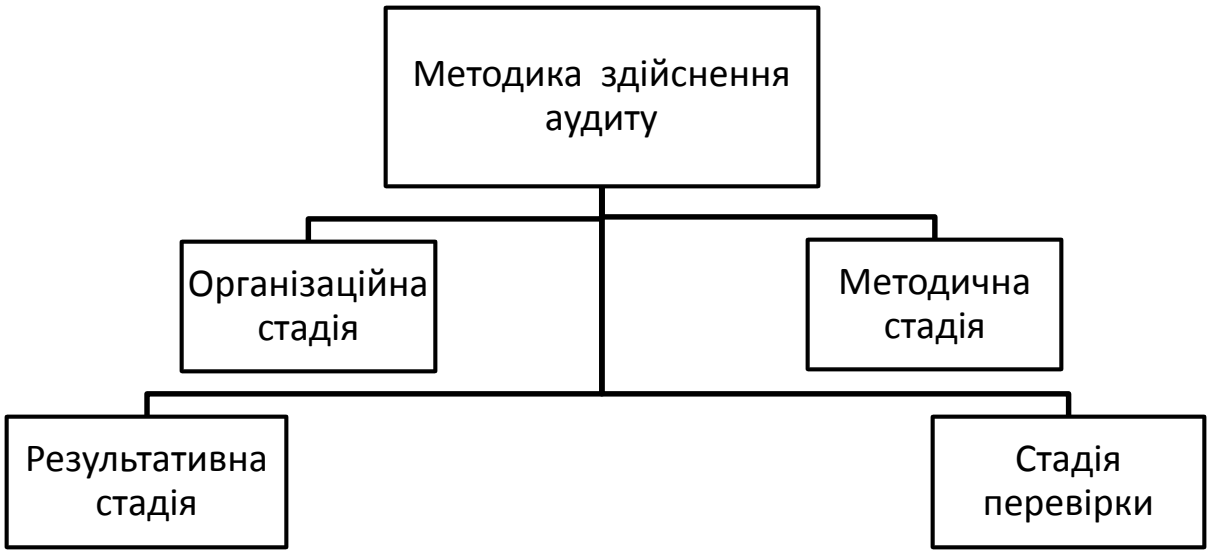

Рисунок 3.5 Методика здійснення аудиту

Організаційна стадія включає в себе окреслення повноважень суб'єктів аудиту, визначення об'єктів аудиту, джерела аудиту, окреслення кола завдань та вибір методів проведення аудиту.

На методичній стадії здійснюється інвентаризація розрахунків з персоналом, вивчення первинних та розпорядчих документів, перевірка правильності відображення операцій з розрахунків з персоналом.

На результативній стадії проводиться аналіз та оцінка виявлених відхилень та їх вплив на діяльність підприємства.

На останній стадії перевірки необхідно проводити аудит за результатами прийнятих рішень.

Щодо обліку праці та її оплати перш за все підприємству потрібно прийняти на роботу бухгалтера з обліку праці та її оплати. Займаючись саме цими питаннями бухгалтер припускався б набагато менше помилок, а на сьогоднішній день цими питаннями на даному підприємстві займається головний бухгалтер, у якого крім цієї роботи є багато іншої не менш складної і відповідальної. [30, 32]

При проведенні аудиту важливим є правильне визначення об'єктів аудиту та джерел інформації, які повинен дослідити аудитор(рис 3.6).

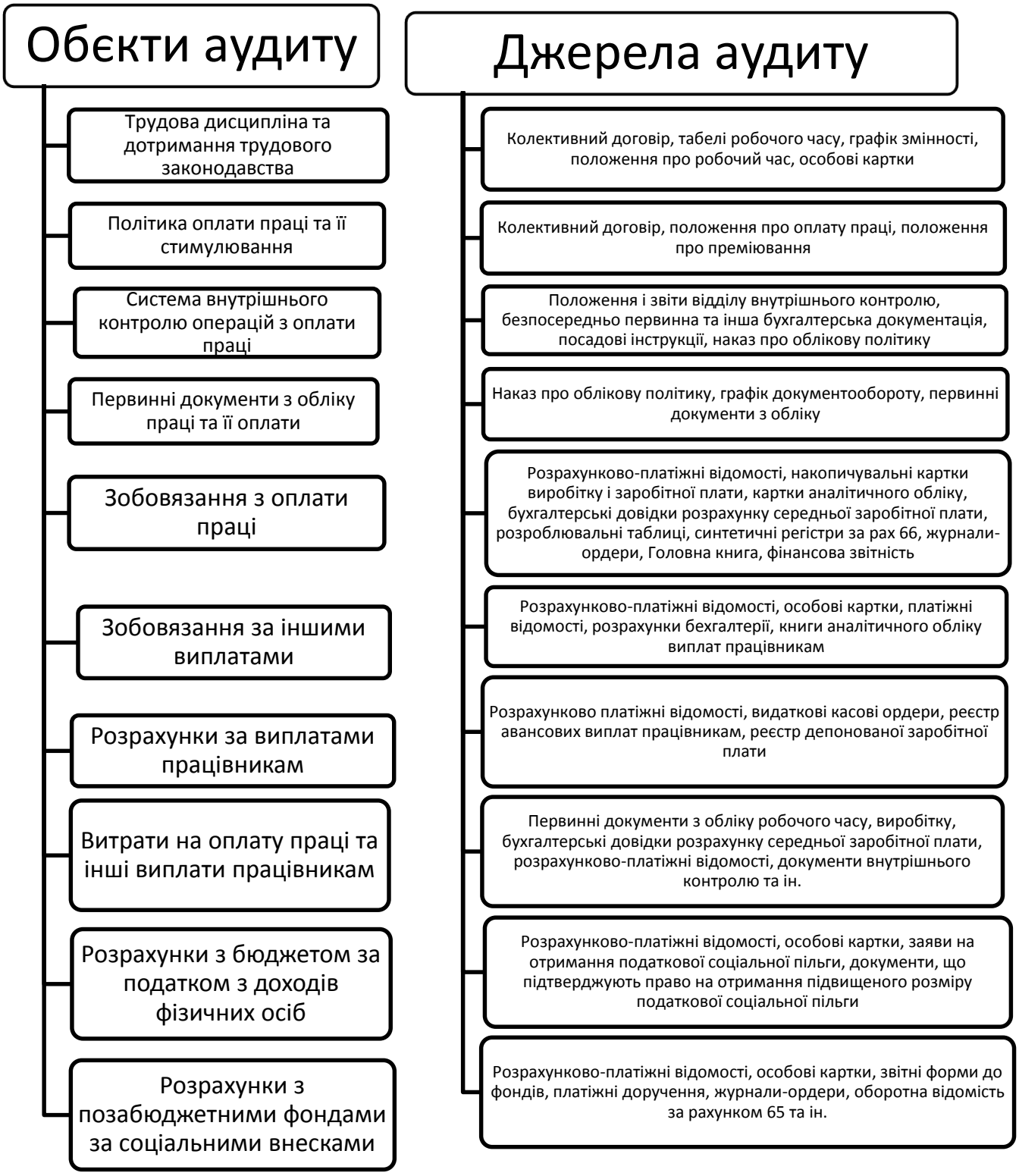

Рисунок 3.6 Об’єкти та джерела інформації аудиту

Аудит розрахунків з персоналом виконується за двома напрямками: перевірка за формуванням та використанням фонду оплати праці; контроль за розрахунками з оплати праці.

Аудит визначення та використання фонду оплати праці включає:

- перевірка дотримання чинного законодавства;
- впровадження прогресивних методів розцінки;
- вибір форм оплати праці;
- впровадження контрактних форм оплати праці;
- структура джерел утворення фонду оплати праці;
- правильність відображення операцій в бухгалтерському обліку;
- наявність документів та регістрів обліку, на основі яких нараховувалась заробітна плата.

Виконання запланованих процедур аудиту здійснюється системно та в послідовності, що визначає аудиторський процес, який складається з таких частин:

1) підготовчий етап здійснення аудиту визначає огляд та оцінку діючої системи трудових відносин, вивчення й розгляд використовуваних систем оплати праці та її стимулювання, ознайомлення з регламентним забезпеченням, попереднє тестування працівників, аналіз діяльності кадрових працівників з ціллю отримання доказів ефективності і відповідальності організації оплати праці, обліку і контролю розрахунків з працівниками.

2) детальна перевірка спрямована на відображення повноти і точності оцінки зобов’язань за розрахунками з працівниками підприємства і пов’язаних з ними нарахувань за період, в якому здійснюється перевірка і правильність віднесення на собівартість продукції. Таку перевірку здійснюють переважно вибірковим способом, через високу трудомісткість і великий обсяг інформації. Аудитору необхідно визначити можливість та доцільність здійснення аудиторської вибірки кожної сукупності даних.

Суцільній перевірці підлягають лише ті види нарахувань і утримань, які відносяться до ризикових операцій. У разі здійснення вибіркової перевірки,

аудитору потрібно виважено визначити обсяг і період відібраних документів чи операцій. При перевірці сукупності інформації доцільно здійснювати стратифікації, що спрямована на зменшення ризику вибіркового дослідження і зменшення обсягу вибірки і такими напрямами. Вибравши елементи для проведення дослідження, виконуються аудиторські процедури з метою отримання доказів необхідних для формування думки аудитора про ефективність і достатність засобів контролю і достовірність облікових та звітність даних. [24, 17]

Після здійснення вибірки інформації здійснюється перевірка правильності нарахування виплат працівникам підприємства та утримань з неї. Обов'язковій перевірці підлягають такі моменти: відповідність робочого часу до вимог законодавств і внутрішнім розпорядженням, правильність нарахування зарплати відповідно до окладів, до контрактів та трудових угод, обґрунтування і коригування резервів на відпустки і премії, нарахування додаткової заробітної плати, перевірка утримань внесків до фондів соціального страхування, податків з доходів фізичних осіб та інших утримань.

Після здійснення перевірки нарахувань і утримань за аналітичними рахунками, аудитор повинен вибірково виконати формальну перевірку і здійснити таксування розрахункових відомостей, що надасть можливість підтвердити правильність розрахунку і оформлення сум до видачі робітникам. Вивчаючи порядок виплат зарплати, аудитор перевіряє дотримання термінів виплати заробітної плати з каси, правильність перенесення сум з розрахункової до платіжної відомості, правильність документального оформлення і депонування невиданої зарплати.

3) заключний етап аудиту це систематизація та аналіз виявлених помилок і порушень та визначення їх впливу на достовірність показників фінансової, податкової і статистичної звітності з врахуванням рівня суттєвості помилки і ризику невиявлення. Аналіз помилок вибірки, перевіряється на предмет їх аномальності чи типовості.

Оцінка результатів здійсненого аудиту полягає у наступному контролі за змістом перевірки: чи перевірено всі важливі ділянки обліку, чи робочі документи аудитора повністю відображають процес збирання доказів та результати перевірки, чи достовірно оцінені помилки суцільної та вибіркової перевірки та узагальнені висновки по кожному об'єкті, відповідність висновків результатам роботи.

На заключному етапі, враховуючи державну проблему підвищення продуктивності праці, потрібно здійснювати перевірку ефективності використання трудових ресурсів, а саме зарплатомісткості, рентабельності використання трудових ресурсів, показників виробітку та виконувати порівняльний аналіз показників конкурентів. Результати аудиторської перевірки узагальнюються у підсумковій документації, форма якої залежить від видів виконаних робіт, що обумовлені у договорі на проведення аудиту. За результатом аудиторської перевірки складають проміжний висновок та звіт для керівництва підприємства. Безпосередньо процес аудиторської перевірки на ТОВ «Надзбруччя хліб» включав такі елементи (рис 3.7).

Рисунок 3.7 Процес аудиту розрахунків з оплати праці в ТОВ «Надзбруччя хліб»

Узагальнення результатів аудиту служить головним засобом оцінювання того, чи є фактичні дані, перевірені аудитором, підтвердженням, що фінансові звіти представлені відповідним чином за всіма суттєвими аспектами і відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності.

Складання аудиторського звіту є найголовнішим елементом в аудиті. Аудиторський звіт є узагальненим документом для керівництва, що містять відомості про здійснення аудиторської перевірки, виявлені відхилення та іншу інформацію, яка була отримана в результаті огляду документів та вивчення операцій.

3.3 Напрями вдосконалення системи обліку розрахунків з персоналом

Заробітна плата – є точкою перетину інтересів роботодавців та працівників.

З переходом України на ринкові умови відносин, відбулась значна реорганізація виплат по заробітній платі на підприємствах. Відбулося розширення права підприємства на розподіл зароблених коштів. Державне регулювання політики оплати праці на підприємстві реалізується механізми, а саме шляхом встановлення мінімального рівня заробітної плати, рівня оподаткування доходів працівників, умов та розмірів зарплати.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 «Розрахунки з працівниками» передбачено розподіл виплат на поточні, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу, інші довгострокові виплати. Поточні виплати працівникам включають: заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що

підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо. [57]

В теперішніх умовах перед підприємствами постають такі питання:

- розробка сучасних методик розподілу доходу по підрозділам та виконавцям;

- створення заводських плаваючих тарифних систем;

- впровадження безтарифних систем регулювання оплати праці;

- підтримання підприємницької діяльності;

- вирішення проблем оплати праці в контрактах.

Визначені розміри ставок та їх співвідношення між категоріями працівників визначаються в наказах по підприємстві. При цьому метою функціонування підприємства є максимізація прибутку, тобто зменшення витрат на оплату праці, тому виникають протиріччя в їх інтересах. Для зм'якшення протиріч потрібно розробляти різні системи заохочення.

Удосконалення розрахунків з персоналом на підприємстві, базується на ефективному обліку праці, основними завданнями є: облік відпрацьованого часу, кількість та якість праці працівників, правильне та своєчасне нарахування заробітних плат та премій робітникам та облік розрахунків з бюджетом і фондами соціального страхування.

Для успішного регулювання цих питань можуть сприяти: використання нормативних документів по оплаті праці, вдосконалення методики та техніки розрахунків з застосуванням сучасних форм обліку та наукової організації персоналу бухгалтерії. [12, 430]

Відповідальність за вирішення цих завдань несуть керівник та головний бухгалтер, вони зобов'язані здійснювати контроль: попередній, поточний та наступний.

Значення обліку підвищилось з прийняттям Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Закон визначає засади здійснення бухгалтерського обліку та складання звітності для користувачів інформації. Використання міжнародних стандартів забезпечує: зниження

витрат для складання стандартів, зменшення ризиків для кредиторів, зростання довіри до інформації, що представлена в фінансовій звітності та поглиблення міжнародної кооперації.

Одним із шляхів вдосконалення обліку праці на підприємстві є зменшення обсягів документації, які можна накопичувати в автоматизованому режимі. Для цього потрібно забезпечити підприємства комп'ютерними пристроями для ведення обліку. Такі зміни дадуть змогу швидко та якісно робити аналіз витрат та визначати статті витрат. [23, 54]

Реформування заробітної плати в майбутньому має виконуватися через підвищення ціни на робочу силу, умов відтворення робочої сили працівника, підвищення тарифної ставки, підвищення мінімальної заробітної плати до реальних бажань людей, а також найголовніше удосконалення держаного регулювання заробітної плати. Удосконалення організації праці неможливе без проведення змін у соціально-економічній, податковій та ціновій політиці.

ТОВ «Надзбруччя хліб» є підприємством, яке поновлює свою діяльність, що було визначено аналізуючи його показники фінансового стану, а саме чисельність працівників, за останні роки зменшилась зі зменшенням чисельності робітників. Заходи, що спрямовані на удосконалення систем оплати праці, включають забезпечення залежності заробітної плати від внеску у загальні результати праці по підприємству. Тому правильна організація праці є обов'язковою умовою ефективного стимулювання оплати праці.

Щодо обліку праці та її оплати перш за все підприємству потрібно прийняти на роботу бухгалтера з обліку праці та її оплати. Займаючись саме цими питаннями бухгалтер припускався б набагато менше помилок, а на сьогоднішній день цими питаннями на даному підприємстві займається головний бухгалтер, у якого крім цієї роботи є багато іншої не менш складної і відповідальної.

Головним із шляхів реформування обліку та його удосконалення є автоматизація, так як це є однією із найбільш трудомістких ділянок її потрібно механізувати однією з перших, це дасть змогу вирішити проблеми з

оперативністю та точністю інформації та скоротити час для отримання даних, які необхідні для прийняття важливих рішень. [46, 27] Застосування автоматизованого обліку, дає змогу використовувати більше часу для вдосконалення роботи підприємства. Якщо на підприємстві використовується велика кількість комп'ютерів, їх доцільно об'єднати в мережу, яка буде використовувати єдину базу даних. Отже, автоматизація обліку зменшує роботу бухгалтера, зменшується кількість можливих помилок та забезпечує правильність розрахунків по заробітній платі та бюджетом.

Слід зазначити, що рівень життя населення, його платоспроможність залежить від отриманих доходів, основним з яких є оплата праці. Розвиток економіки кожної держави характеризується можливістю людей задовольняти власні потреби, а не величиною розміру податків.

Тому бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці має постійно розвиватись і вдосконалюватись відповідно до економічних процесів, а це вимагає комплексного підходу до його організації: послаблення податкового навантаження на фонд оплати праці, упорядкування регулюючої функції прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати тощо.

Формування висококонкурентної економіки потребує створення конкурентоспроможної робочої сили і ефективних соціально-трудових відносин (становлення державності та демократизація суспільного життя, формування нового правового і мотиваційного поля).

На сьогодні на підприємстві «Надзбруччя хліб» доцільно удосконалювати соціальний пакет, оскільки він є інструментом впливу на рівень психологічної та фізичної участі працівника у роботі, відтак і тривалість та успішність трудових відносин працівника та роботодавця залежить від удосконалення тарифної системи та тарифних ставок, гнучких форм і систем оплати праці, розроблення внутрішніх тарифних умов праці як чинників підвищення.

Підвищення рівня конкурентоспроможності робочої сили на рівні країни має розглядатись у контексті ринково орієнтованого розвитку економіки України (Рис 3.8).

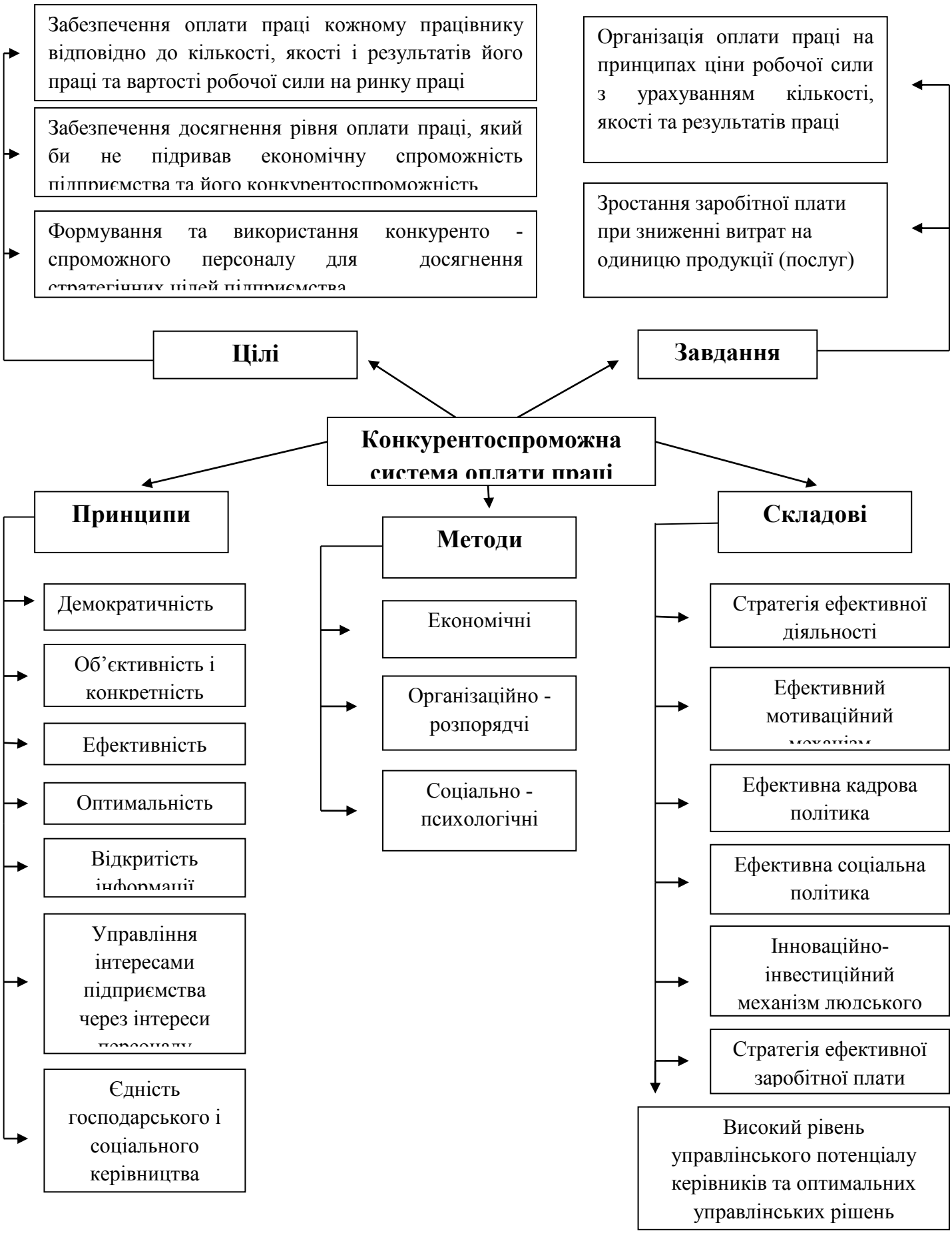

Рисунок 3.8 Конкурентоспроможна система оплати праці

Найголовнішою умовою поліпшення обліку заробітної плати є автоматизація обліку оплати праці. Для реалізації завдань з обліку праці створена інформаційна база, яка використовує такі категорії (рис 3.9).

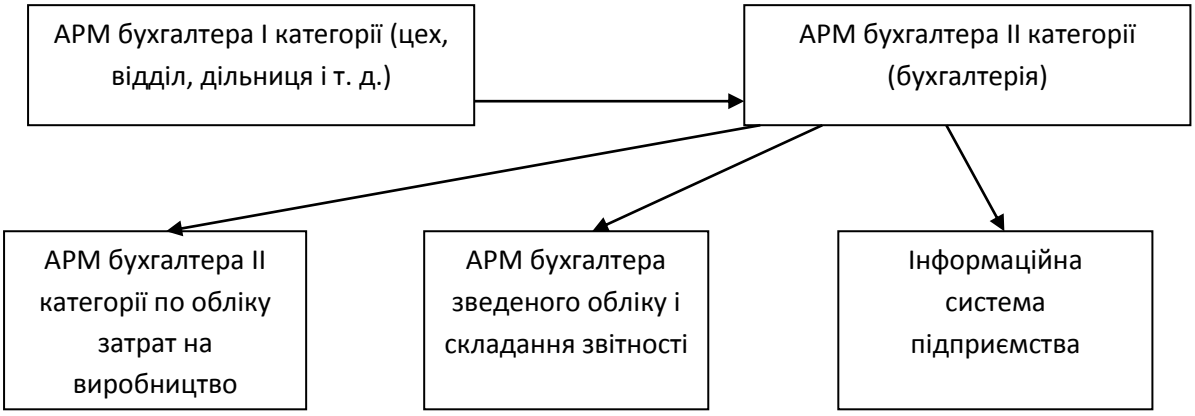

Рисунок 3.9 Схема взаємозв'язку АРМ бухгалтера по обліку розрахунків з оплати праці з іншими АРМ та інформаційною системою підприємства

Програма "1С: Предприятия 8.2" є універсальною програмою, яка використовується для ведення синтетичного і аналітичного обліку по різних структурних підрозділах. Аналітичний облік ведеться за об'єктами у натуральному та вартісному вираженні. Програма дає можливість здійснювати бухгалтерські проведення як вручну, так і автоматично. [27, 147]

Удосконалення організації системи розрахунків з працівниками на підприємстві "Надзбруччя хліб" має базуватись на оптимізації тарифного регулювання оплати праці, до яких належать:

- удосконалення тарифної системи через встановлення співвідношень тарифних ставок відповідно до рівня кваліфікації працівників;

- впровадження гнучких форм та системи оплати праці;

- розроблення та удосконалення внутрішньовиробничих тарифних ставок оплати праці як головних чинників підвищення мотивуючих та стимулюючих факторів праці робітників;

- впровадження мотиваційного механізму регулювання міжкваліфікаційних та міжпосадових рівнів оплати праці;

- колективне регулювання оплати праці;

- вибір найефективніших форм та систем оплати праці.

Ще одним важливим аспектом у вдосконаленні обліку в ТОВ "Надзбруччя хліб" є впровадження мотиваційних заходів (преміювання, надбавки та доплати). Так як підприємство здійснює виробничу діяльність, то стимулювання залежить від результатів діяльності підприємства. Тому важливим аспектом на підприємстві є впровадження матеріального та морального заохочення, щоб психологічний клімат сприяв поліпшенню працездатності та підвищенню ефективності виробництва.

При заохоченні робітників, що здійснюють управлінські функції, необхідно враховувати організаційні здібності, ініціативність, оперативність, здатність мислити перспективно, об'єктивність, бачити невикористані резерви, спроможність аналізувати, узагальнювати і практично застосовувати досягнення науки і техніки.

Доцільним є впровадження іноземного досвіду з питань оплати праці, а саме:

- встановлення окладу для кожного працівника індивідуально;

- раз на рік перегляд окладів працівників;

- оклад має об'єктивно відображати напрацювання та заслуги працівника;

- оплата праці нового персоналу має бути меншою, так як незнання обстановки зменшує віддачу.

Впровадження контрактної форми дозволить приваблювати та утримувати найбільш кваліфікованих та творчо активних працівників, регулювати чисельність та склад управлінського персоналу і підвищувати відповідальність й творче відношення до роботи на контрактних умовах.

Нові тенденції розвитку обліку, аналізу і контролю формування та використання коштів на оплату праці на підприємствах слід вбачати у проведенні менеджменту на інформаційні технології, які охоплюють повний інформаційний цикл. Необхідно створити автоматизовану програму переробки і

використання інформації, яка необхідна для прийняття рішень щодо формування та використання коштів на оплату праці.

Пропозиції щодо поліпшення обліку на ТОВ «Надзбруччя хліб»

1) Виплата заробітної плати пластиковими картками. Розвиток електронної техніки дає можливість власникам здійснювати платежі та отримувати готівкові кошти, це свого роду дебетові картки, які дають змогу власникові одержувати гроші в межах залишку на рахунку.

2) Підготовка, підвищення кваліфікації та перекваліфікація робітників підприємства. Керівництво підприємство має бути зацікавлене в професійному рості своїх кадрів для забезпечення реалізації власних сил та здібностей.

3) ТОВ «Надзбруччя хліб» не має в підпорядкуванні аудиторської групи. Наявність аудиторського відділу є дуже важливим, оскільки дає змогу контролювати діяльність підприємства та оцінювати її рівень ефективності та дієвості. Внутрішні аудитори здатні забезпечувати адміністрацію цінною інформацією для ефективного функціонування підприємства.

4) Удосконалення витрат на оплату праці в управлінському обліку. Оскільки ця стаття є третьою по значимості в операційних витратах підприємства. Управління витратами на оплату праці має вирішувати такі питання: вибір оптимальних систем і форм оплати праці, облік витрат на оплату праці за калькуляційними статтями і видами діяльності, визначення витрат на оплату праці у структурі майбутніх витрат.