

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет фінансів та обліку

ВОЛОВЕЦЬ Мар'ян Русланович
ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ Й АУДИТУ
Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
Магістерська робота

Виконав студент групи
ОПДм-21
М. Р. Воловець

Науковий керівник:
к. е. н., ст. викладач
Н. В. Починок

Магістерську роботу допущено
до захисту:

«__» _____ 20__ р.

Завідувач кафедри

_____ **Н. В. Починок**

Тернопіль – 2019

ЗМІСТ

| | |
|---|----|
| ВСТУП..... | 3 |
| РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи обліку, аудиту та аналізу розрахунків за виплатами працівникам..... | 6 |
| 1.1. Економічна сутність розрахунків з оплати праці та їх класифікація..... | 6 |
| 1.2. Нормативно-правове регулювання виплат працівникам..... | 14 |
| 1.3. Завдання обліку, аудиту та аналізу виплат працівникам..... | 23 |
| Висновки до розділу 1..... | 28 |
| РОЗДІЛ 2. Організація обліку розрахунків за виплатами..... | 29 |
| 2.1. Організація первинного обліку виплат працівникам на підприємстві..... | 29 |
| 2.2. Організація і методика синтетичного обліку виплат працівникам за відпрацьований час..... | 36 |
| 2.3. Методика розрахунку і облік виплат працівникам за невідпрацьований час..... | 42 |
| Висновки до розділу 2..... | 50 |
| РОЗДІЛ 3. Методика проведення аудиту та аналізу розрахунків з виплат працівникам..... | 51 |
| 3.1. Методика проведення аудиту розрахунків за виплатами працівникам..... | 51 |
| 3.2. Організація аналізу виплат працівникам на підприємстві..... | 56 |
| 3.3. Оцінка ефективності виплат працівникам на підприємстві..... | 63 |
| Висновки до розділу 3..... | 72 |
| Висновки | 74 |
| Перелік використаних джерел | 77 |
| Додатки | |

ВСТУП

Основною частиною діяльності підприємства є облік, аналіз та аудит виплат працівникам, які є основним джерелом прибутків для працівників підприємства. Ці виплати допомагають контролювати ефективність залучення трудових ресурсів у виробничий процес і використовуються як найефективніший важіль для управління економікою підприємства.

Розвиток соціально-трудова відносин багато в чому залежить від рівня виплат працівникам. Для покращення цих відносин, політика грошових доходів населення повинна будуватись на реальній вартості праці, з метою усунення існуючих, на сьогодні, диспропорцій на споживчому ринку та стимулів до праці.

Виплати працівникам були, є і важливим елементом економічного господарювання. Розмір виплат залежить від таких показників, як ефективне виробництво, конкурентоспроможність продукції, продуктивність праці та визначає загальний рівень життя працівників.

Вибрана тема дослідження є актуальна, оскільки організація обліку, аудиту і аналізу виплат працівників суттєво впливає на ефективність праці, збереження трудового колективу та підвищення продуктивності праці працівників.

Мета дипломної роботи - дослідити теоретичні та практичні питання обліку, аналізу та аудиту виплат працівникам, а також формування пропозицій щодо вдосконалення системи оплати праці на ПрАТ «ВТО «Надзбруччя».

Основними **завданнями** дипломної роботи є:

- визначення суті економічних категорій «заробітна плата» та «виплати працівникам»;
- оцінка нормативно-правової бази обліку, аналізу та аудиту виплат працівникам;

- встановлення критеріїв класифікації виплат працівникам для забезпечення раціонального формування та повного використання інформації для прийняття ефективних управлінських рішень;
- ознайомлення з порядком документування розрахунків за виплатами працівникам на підприємстві;
- вивчення методики нарахування заробітної плати працівникам та утримань з неї на досліджуваному підприємстві;
- вивчення методики проведення аудиту виплат працівникам та запропонувати напрями її вдосконалення;
- оцінка ефективності виплат працівникам на ПрАТ «ВТО «Надзбруччя»;

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти обліку, аудиту та аналізу виплат працівникам підприємства.

Об'єктом дослідження є обліково-аналітичний процес виплат працівникам, формування та використання фонду заробітної плати на ПрАТ «ВТО «Надзбруччя».

Теоретично-методологічною основою для підготовки дипломної роботи є законодавчі та нормативні акти з питань обліку, аналізу та аудиту оплати праці та виплат працівникам, роботи таких вчених, як: В.Ф. Андрієнко, О.М. Уманський, А.В. Базиліук, М.П. Соколик, Д.П. Богиня, В.М. Пастушенко, Ф.Ф. Бутинець, Н.Д. Лук'янченко, А.С. Гальчинський, В.Д. Лагутін, З.В. Задорожний, Я.Д. Крупка, Т.А. Костишина, ФМ. Т. Білуха, ФБ.І. Валусь, Л.В. Гуцаленко, У.О. Марчук, Є. В. Мних, В. В. Сопко, Б. Ф. Усач, В. О. Шевчук та інші.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети в роботі були використані основні методи пізнання - діалектичний, синтезу та аналізу.

Для порівняння планових і фактичних розмірів заробітної плати працівників досліджуваного підприємства було використано метод порівняння, групування і систематизація. Для визначення відносних та абсолютних показників відхилення розміру заробітної плати було використано метод відносних та середніх величин. Метод інформаційного моделювання

використовувався для забезпечення нормативно-довідковими матеріалами. Практичне застосування методу абстрагування дає узагальнені висновки з результатів дослідження організації методики обліку, аналізу і аудиту виплат працівникам на підприємстві.

Наукова новизна роботи полягає в узагальненні виклад теоретичного та практичного матеріалу щодо методики обліку, аналізу і аудиту виплат працівникам підприємства.

Визначено теоретичну сутність розрахунків з оплати праці підприємства, досліджено нормативно-правове регулювання виплат працівникам в Україні, розглянуто завдання обліку, аудиту та аналізу виплат працівникам. У роботі було розглянуто організацію документообігу щодо виплат працівникам, визначено методику синтетичного та аналітичного обліку виплат працівникам за відпрацьований та невідпрацьований час. Розглянуто методику проведення аудиторських процедур виплат працівникам, та проведено оцінку ефективності виплат працівникам.

Практичне значення результатів дипломної роботи. Результати дослідження були впроваджені в практичній роботі на підприємстві ПрАТ «ВТО «Надзбруччя», а також опубліковано наукові тези на тему «Виплати працівникам як об'єктам обліку аналізу й аудиту» у збірнику наукових праць студентів: «Глобалізація обліку та звітності».

РОЗДІЛ І

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ

1.1. Економічна сутність розрахунків з оплати праці та їх класифікація

Дослідження заробітної плати є важливою проблемою серед сучасних проблем у суспільстві. Зарплата є об'єктом економічних досліджень протягом багатьох років. Це особливо важливо з огляду на сучасні умови розвитку економіки України через посилення конкуренції, глобалізацію бізнесу та збільшення підприємницьких ризиків. Сьогодні економіка орієнтована на забезпечення матеріального інтересу працівників та підвищення ефективності праці.

Основні принципи обліку розрахунків за виплатами працівникам зародилися ще з давніх часів. Особливо в Давньому Єгипті (III тис. до н. е.) вели облік робочої сили, який розпочинався з оформлення робітників за місцем їх роботи. Облік працівників вівся за головами і руками. Для цього використовували поіменний список, в якому визначали причини відсутності працівників.

Під час елліністичного Єгипту у військових частинах складали платіжні відомості та передавали їх у фінансове відомство. Під кожним підсумком платіжної відомості фінансовий чиновник робив позначку про те, що є потреба виплати коштів, потім передавав відомість у банк. Представник військової частини, який отримував гроші, показував доручення у формі квитанції, яка звірялась з платіжною відомістю та слугувала підставою для виплати грошей [1, с. 311].

У Вавилоні (VIII до н.е.) вели облік відпрацьованих годин, персоналу, витрат на утримання та використання робочої сили. Поіменні списки були створені для обліку використання робочого часу та робочої сили, із

зазначенням причин їх неявки. Однак вони не змогли забезпечити повний контроль за робочим процесом. Проте вони не могли забезпечити повного контролю за процесом праці. З цієї причини створюється новий документ, аналогічний до наряду. Існували групові та індивідуальні наряди із показниками сортів та видів продукції, виробничих норм та їх виконання, кількості відпрацьованих людино-днів, загальної маси виробленої продукції [2, с. 256].

У Вавилоні здійснювались планування, контроль та регулювання витрат на оплату праці. Відносно чого складались норми утримання робочої сили, зобразимо їх схематично на рисунку 1.1.



Рис. 1.1. Складання норми утримання робочої сили

Перші елементи документування з оплати праці спостерігаються в Персії (522-486 рр. До н. Е.). Виплачуючи кошти, заповнювали документ «вимога-наряд», який оформляли в конторі, а потім працівник подавав його казначею; казначей вів платіжну відомість, в якій робив замітки про випуск грошей. Згідно з цим документом, працівник міг отримувати не лише гроші, а й продукти.

Ще в часи Римської імперії системний облік витрат на персонал був дуже розвинений. Це означає, що кожен працівник має свій особистий рахунок. Виплати працівникам нараховувались три рази на рік та виплачувались готівкою, продуктами, одягом, або сіном. Ціна майна та продуктів харчування віднімалася із нарахованих платежів. Сума, призначена для оплати, визначалася зростаючим підсумком [3, с. 26].

Перше літературне джерело, в якому ми знаходимо спогади про облік виплат працівникам є праця Луки Пачолі «Трактат про рахунки та записи»

(1494) [4], який у 22 главі інформація про облік витрат на оплату праці працівників і співробітників містить жалування працівникам та службовцям [5, с.127].

Існує чотири способи розрахунку виплат працівникам теоретично і на практиці в Німецькій бухгалтерській школі. Вони схематично показані на рисунку 1.2.

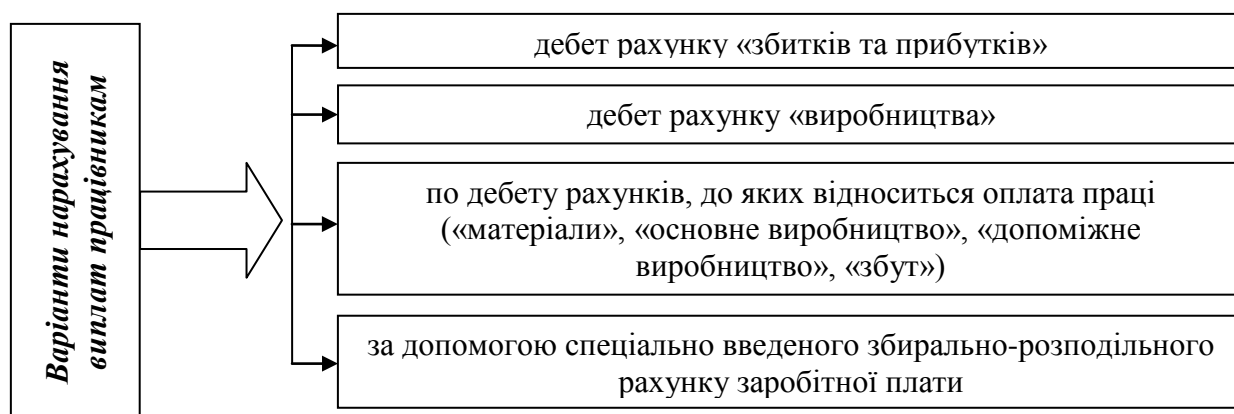


Рис.1.2. Відображення нарахування виплат працівникам в Німецькій бухгалтерській школі

У всіх випадках, показаних на рисунку 1.2., кредитувався рахунок «Розрахунки з оплати праці робітників».

Важливою основою для подальшого розвитку обліку виплат працівникам став внесок англосовітських країн зі щотижневою формою розрахунку з робітниками та використанням нормування праці [7, с 512].

Дана тема є достатньо визначеною та дослідженою, оскільки було прийнято та затверджено багато документів, що визначають поняття заробітної плати. Однак, на сьогодні вчені цитували різні тлумачення економічної категорії «заробітна плата».

Багато вітчизняних вчених досліджували проблеми оптимізації використання робочої сили, підвищення продуктивності праці, покращення системи нормування праці та умов праці. Підходи до визначення поняття «заробітна плата» неоднозначні та інтерпретуються в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1. Визначення змісту поняття «Заробітна плата» у літературних джерелах

| № з/п | Автор | Визначення |
|-------|---------------------------------|--|
| 1. | Закон «Про оплату праці» | Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу [9] |
| 2. | Брезицька К.Ф. | Заробітна плата – це плата за працю, а її величина - це ціна праці, яка визначається на ринку праці в результаті взаємодії попиту на конкретні види праці і її пропозицію. [10, с. 30] |
| 3. | Бутинець Ф.Ф. | Заробітна плата – оплата праці найманих працівників, яка виражає перетворену форму вартості і ціни робочої сили [11, с. 43] |
| 4. | Васильчак С.В. | Заробітна плата – це будь-який заробіток, обчислений у грошовому виразі, що його за трудовим договором власник, або уповноважений ним орган виплачує працівникові за роботу або надані послуги [12, с. 152] |
| 5. | Дубовська О.В.. | Заробітна плата – це грошовий вираз вартості і ціни робочої сили, який виплачується працівникові за виконану роботу або надані послуги і бажаного рівня продуктивності праці [13, с. 23] |
| 6. | Буряк П.Ю., Карпінський Б.А. | Заробітна плата – винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки) [14, с. 44] |
| 7. | Калина А.В. | Заробітна плата – це частина доданої вартості у грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам залежно від кількості і якості затраченої ними праці. [15, с. 272] |
| 8. | Колот А.М. | Заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між власником підприємства і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості [16, с. 711] |
| 9. | Вачевська Н.Л. | Заробітну плату визначається, як сума грошей (коштів), які працівник отримує за свою виробничу діяльність або за кількість виготовленої продукції чи матеріальних благ [17, с. 177] |
| 10. | Мочерний С.В. | Заробітна плата – це грошове вираження вартості і ціни товару та частково результативності функціонування робочої сили [18, с. 84] |
| 11. | Пашута Н. | Заробітна плата – це об'єктивно необхідний для відтворення робочої сили та ефективного функціонування виробництва об'єм вираженої в грошовій формі основної частини життєвих засобів, що відповідає досягнутому рівневі розвитку продуктивних сил і зростає пропорційно підвищенню ефективності праці трудящих. [19, с. 311] |
| 12. | О.А. Дороніна | Під заробітною платою розуміють такий рівень оплати праці, що здатен забезпечити економічну свободу працюючій людині і його сім'ї; створює базові основи для систем соціального страхового захисту і соціального забезпечення [20, с. 26] |
| 13. | Усач В.Б. | Заробітна плата – винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [21, с. 263] |
| 14. | Швець Л.П. | Заробітна плата – це елемент витрат виробництва, і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці [22, с. 40] |

Продовження таблиці 1.1

| № з/п | Автор | Визначення |
|-------|--------------|--|
| 15. | Яременко Л.М | Заробітна плата – частина вартості у грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам залежно від кількості і якості затраченої ними праці [23] |

Як бачимо з таблиці 1.1, що визначення, які наводять науковці мають ряд спільних ознак.

Отже, економічна категорія «заробітна плата» є складною та багатовимірною, її слід розглядати з різних позицій, які схематично зображено на рисунку 1.3.

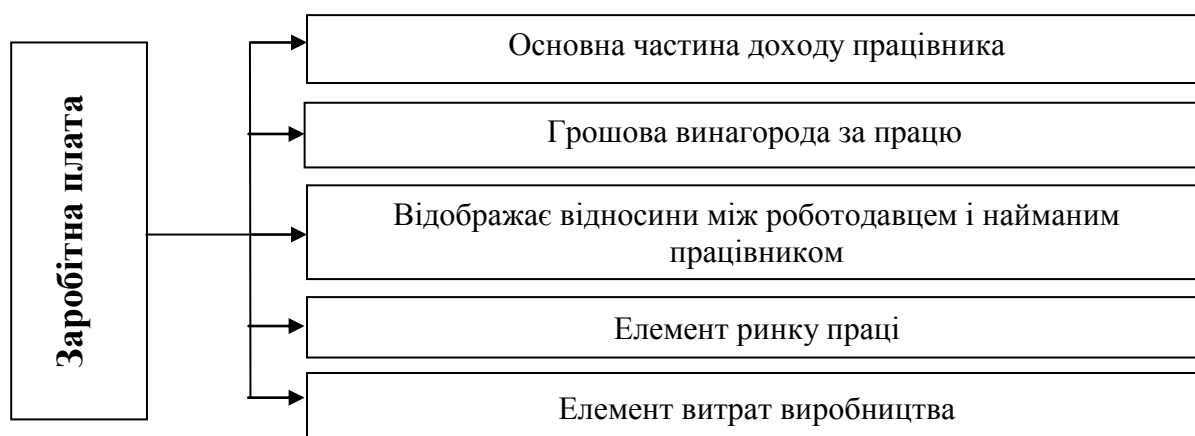


Рис. 1.3. Складові категорії елементів «заробітна плата»

Економічна категорія «Заробітна плата» відображає взаємозв'язок між роботодавцем та працівником щодо розподілу новоствореної вартості [69, с.29].

У рамках ринку праці «заробітна плата» виникає через взаємозв'язок попиту та пропозиції і виявляє вже понесених витрат на працю. Для підприємства зарплата - це елемент виробничих витрат для підприємства, що забезпечує матеріальну зацікавленість працівників у високопродуктивній роботі [25, с.69].

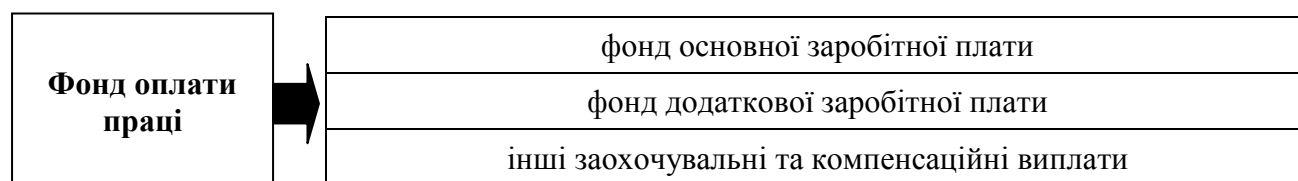


Рис. 1.4. Структура фонду оплати праці

Давайте докладніше розглянемо структуру оплати праці. Основна зарплата працівника - це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці [25, С. 512].

Додаткова заробітна плата працівника - це винагорода за роботу понад встановленого норми рівня, за успіх у роботі та винахідливість, а також за особливі умови праці.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати належать винагороди за результатами роботи за весь рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсації і матеріальні виплати [26, с. 76].

Сьогодні в Україні існує декілька нормативно-правових актів, що описують економічну сутність терміна «оплата праці» та класифікацію виплат працівникам. Давайте докладніше розглянемо. Стандарти бухгалтерського обліку 26 «виплати працівникам» були розроблені на основі Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 19 «виплати працівникам», що описує методологію обліку виплат працівникам та пояснює цю концепцію [74, с. 87].

Відповідно до МСБО 19, виплати працівникам – це всі форми компенсації, які роботодавець дає працівникам в обмін на послуги підприємству [27, с 362].

Класифікацію наведену у МСБО 19 зобразимо схематично на рисунку 1.5.

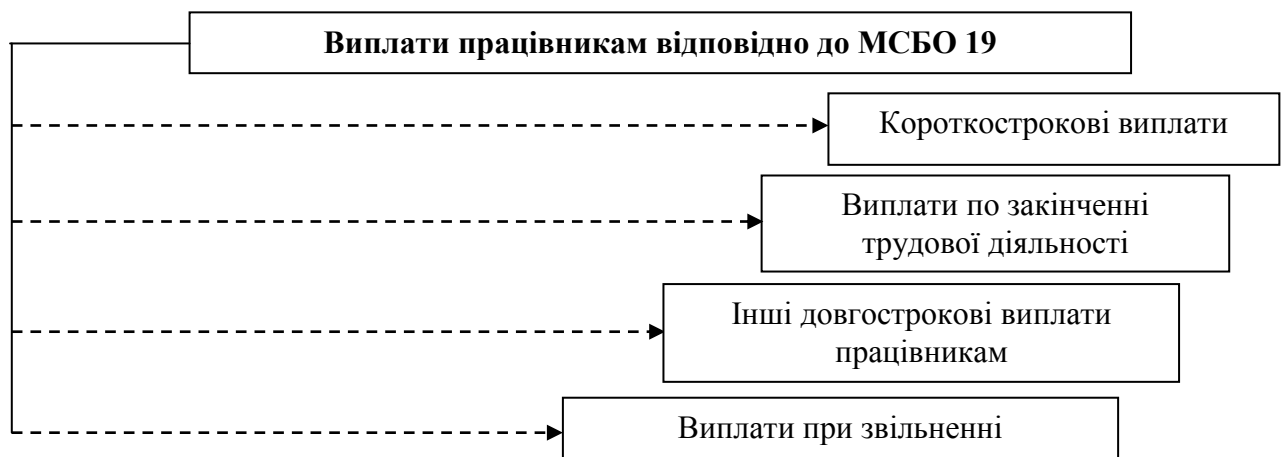


Рис. 1.5. Виплати працівникам відповідно до МСБО 19

Розглянемо детальніше на рисунку 1.6. виплати. Короткострокові виплати працівникам - це виплати, які повністю сплачуються протягом дванадцяти

місяців після закінчення періоду, в якому працівник надає певні послуги (крім виплати вихідної допомоги та компенсації власного капіталу). Склад короткострокових платежів показаний на рисунку 1.6.

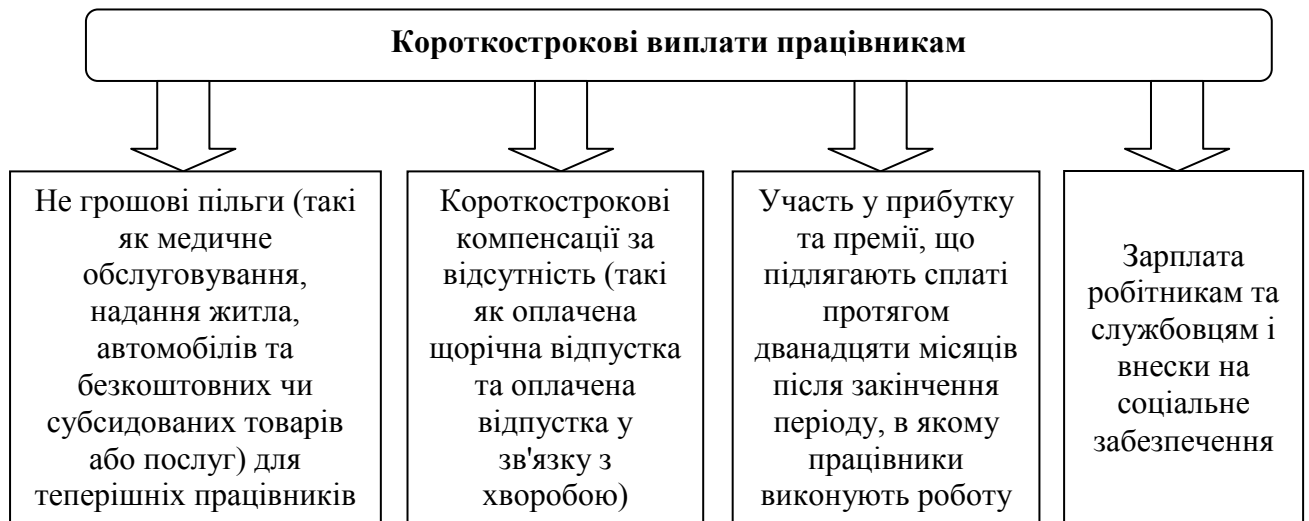


Рис. 1.6. Склад короткострокових виплат працівникам, згідно із МСБО

Виплати пільги після закінчення трудової діяльності - це виплати працівникам (крім виплат та участі в капіталі), які повинні бути сплачені після припинення трудової діяльності працівника.

Як зазначено у МСБО 19, програми виплат по закінченні трудової діяльності – це офіційні або неофіційні угоди, згідно з якими виплачує підприємство. Розглянемо різноманітність цих програм оплати більш докладно. на рис. 1.7.

Програми з визначеним внеском - це програми виплат після закінчення трудової діяльності, коли підприємство сплачує фіксований внесок для одного суб'єкта господарювання і більше не повинна сплачувати додаткові внески, якщо фонд не має достатніх активів, щоб сплатити всі виплати працівникам, пов'язаних з їх послугами у попередніх періодах та поточному.

Державні програми класифікуються як програми з визначеними внесками або з визначеними виплатами залежно від зобов'язань підприємства господарювання за програмою.

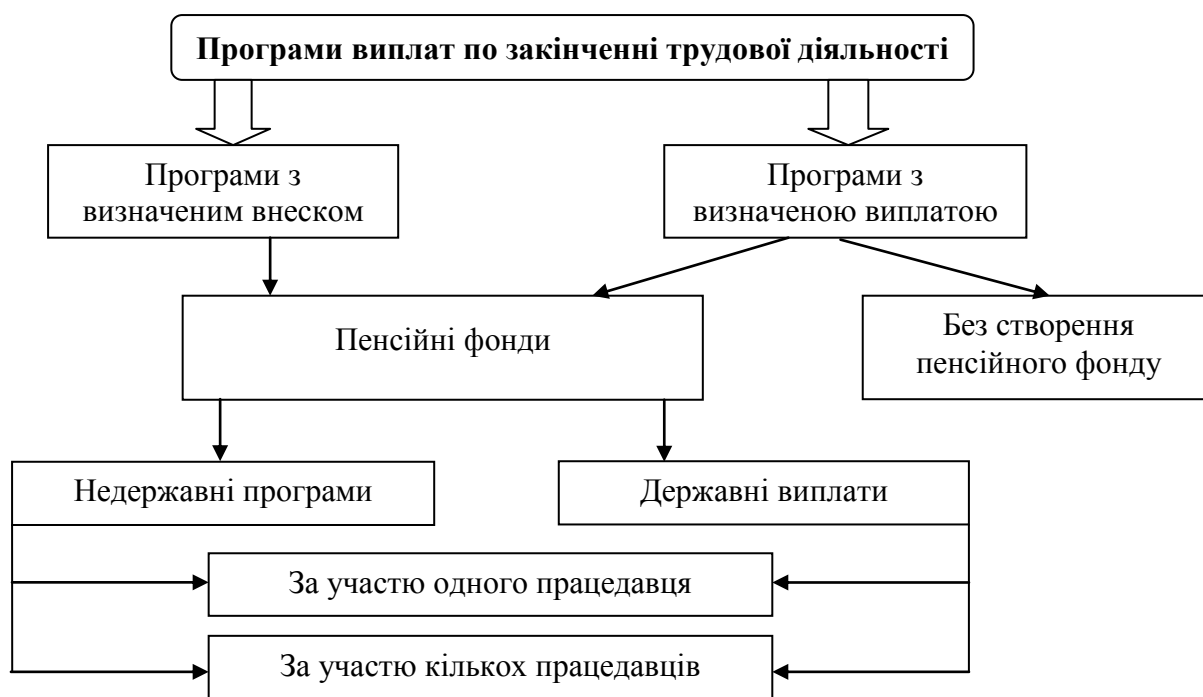


Рис. 1.7. Класифікація виплат по закінченні трудової діяльності

Багато державних програм фінансуються за рахунок поточних надходжень.

Програми за участю кількох працедавців - це програми з визначеними внесками або програми з визначеними виплатами (крім державних програм).

Таблиця 1.2. Відмінності програм з визначеним внеском і з визначеними виплатами

| Різнovid програми виплат | Характеристика |
|----------------------------------|--|
| Програми з визначеними виплатами | Програми пенсійного забезпечення, згідно з якими суми, що належать виплаті у вигляді пенсійного забезпечення, визначаються за допомогою формули, за основу якої береться сума заробітку працівника або його робочий стаж, або й інше |
| Програми з визначеним внеском | Програми пенсійного забезпечення, згідно з яким суми, що підлягають виплаті у вигляді пенсійного забезпечення, визначаються відповідно до внесків, сплачених до фонду, і отриманого від них інвестиційного доходу |

Інші довгострокові виплати працівникам - це виплати працівникам, які не належать до сплати у повному розмірі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівник надає певні послуги. Склад цих платежів показаний на рисунку 1.8

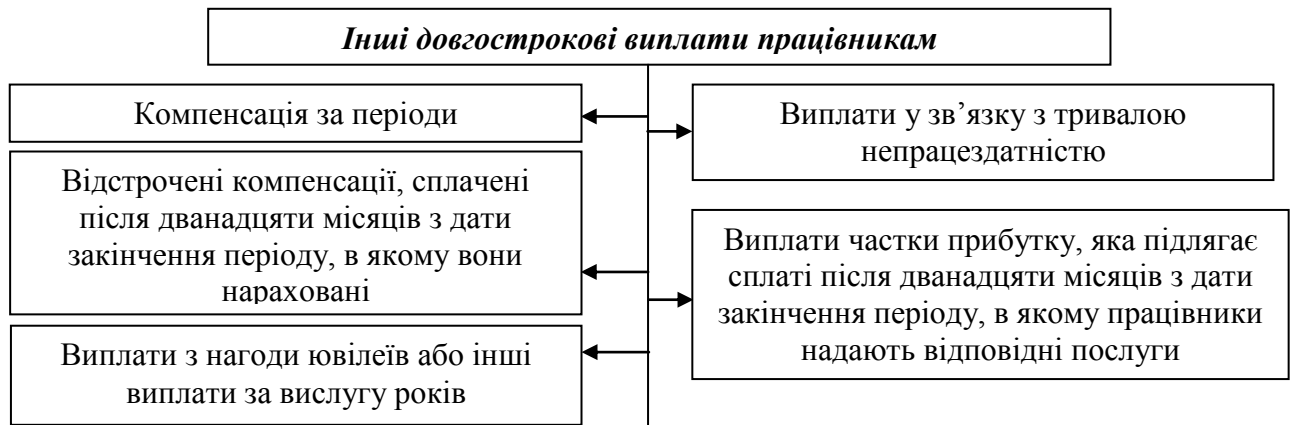


Рис. 1.8. Склад інших довгострокових виплат працівникам

На сьогоднішній день існує багато тлумачень сутності заробітної плати, що пояснюється різними науковими переконаннями вчених. Вивчаючи поняття заробітної плати, ми пропонуємо, зокрема, таке визначення заробітної плати - це оплата послуг робітника, що відображає соціально-економічну ситуацію в економіці та рівні життя в суспільстві. Виплати працівникам - це всі форми поточної та майбутньої компенсації та виплата додаткових пільг.

1.2. Нормативно-правове регулювання виплат працівникам

У V-IV ст. до н. е. за часів первинного соціального розподілу праці потреба в нормативному регулюванні виплат заробітної плати державі набула особливої гостроти. З того часу питання державних гарантій на право на гідну працю та її оплату стало важливим завданням правової держави.

Необхідність перегляду існуючих нормативно-правових актів та створення нових в сфері забезпечення розрахунків з працівниками, щоб відповідати демократичним та суверенним принципам існування незалежної держави, виникла після проголошення незалежності України у 1991 році та була прийнята Законом України про підприємництво в Україні (на сьогодні не дійсний) та підприємства змогли самостійно визначити форми та системи оплати праці, їхню вартість та інші види доходів працівників відповідно до чинного законодавства.

Процес регуляторної реформи в цій галузі триває вже більше 20 років і ще досі не завершений.

В Україні нормативно-правове регулювання виплат працівникам на підприємствах, установах і організаціях здійснюється на трьох рівнях:

- макрорівень - вплив норм бази стосується всіх видів діяльності;
- мезорівень - нормативно-правова встановлює правила розрахунків із працівниками окремих галузей з урахуванням їх особливостей;
- макрорівень - нормативні документи складаються самими підприємствами відповідно до чинного законодавства [82, с. 51].

На всіх рівнях існують закони, нормативно-правові акти та договори, що регулюють процес надання виплат працівникам. Розглянемо їх на рисунку 1.9.

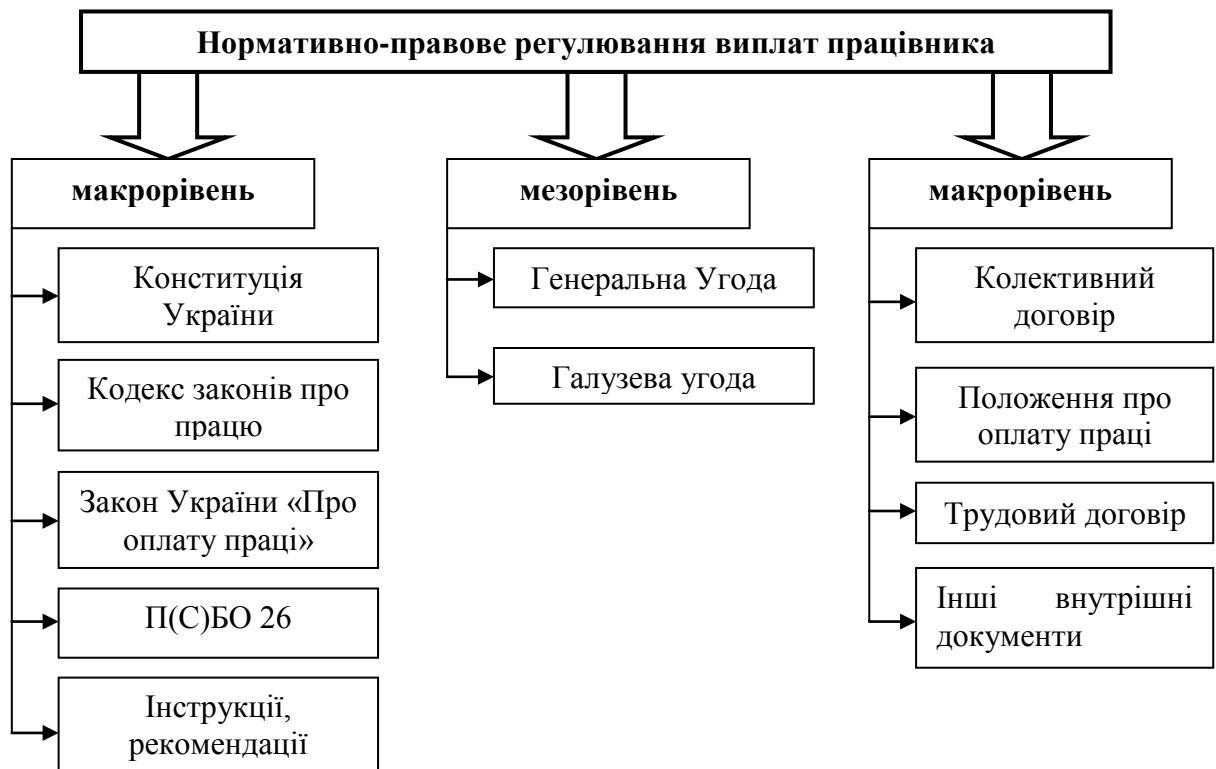


Рис. 1.9. Нормативно-правове забезпечення розрахунків за виплатами працівникам

Кожен з рис. 1.9. нормативні документи передбачають окрему область оплати праці працівників, зокрема:

1. Відповідно до статті 43 Конституції від 28 червня 1996 року № 254к/96 – ВР (із змінами і доповненнями від 15.03.2016) кожному гарантується право на працю, яку людина вільно обирає і на яку вільно погоджується. Ст. 44 – 46 КУ

гарантують працівникам права захисту своїх економічних і соціальних інтересів, право на соціальний захист [30].

2. Кодекс законів про працю України від 10 грудня 1971 року № 322 – VIII (із змінами та доповненнями від 06.04.2017) – главами II, VI, VII, VIII визнаються правові засади і гарантії громадян України права розпоряджатися своїми здібностями до продуктивної і творчої праці [31].

Щорічна відпустка за календарний рік повинна становити не менше 24 календарних днів на рік служби з дня укладення трудового договору з компанією (ст. 75 КЗпП та стаття 6 Закону № 504).

3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755 – VI (із змінами і доповненнями від № 2245-VIII від 07.12.2017) регулює відносини, що постають у сфері справляння податків і зборів, наприклад, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, права і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за недотримання податкового законодавства [32].

4. Закон України «Про оплату праці» від 24 березня 1995 року № 144/95 – VIII (із змінами і доповненнями від 06.12.2016) визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які знаходяться у трудових взаєминах [33].

5. Закон України «Про відпустки» від 15 листопада 1996 року № 504- VIII (із змінами і доповненнями від 17.05.2016) встановлює державні гарантії права на відпустки, визначає тривалість, порядок і умови надання їх робітникам для віднови працездатності, покращення здоров'я, також для виховання дітей, задоволення власних потреб та інтересів, всебічного розвитку людини [34]. Відповідно до цього закону право на відпустку мають громадяни, які знаходяться у трудових відносинах з підприємством незалежно від виду діяльності та галузевої приналежності, а також громадяни, що працюють за трудовим договором у фізособи (ч. 1 ст. 2 Закону № 504) .

Ст. 4 Закону № 504 встановлені такі види щорічних відпусток як основна відпустка та додаткова відпустка.

З метою задоволення життєво важливих потреб та інтересів працівників ст. 25 Закону № 504 регулює питання двох видів відпусток без збереження заробітної плати:

- відпустки, які обов'язково надаються працівникам на підставі заяви, заснованої на суб'єктивному праві, передбаченому чинним законодавством (рис. 1.10.);

- Відпустки за згодою сторін, тобто сімейні або інші причини.

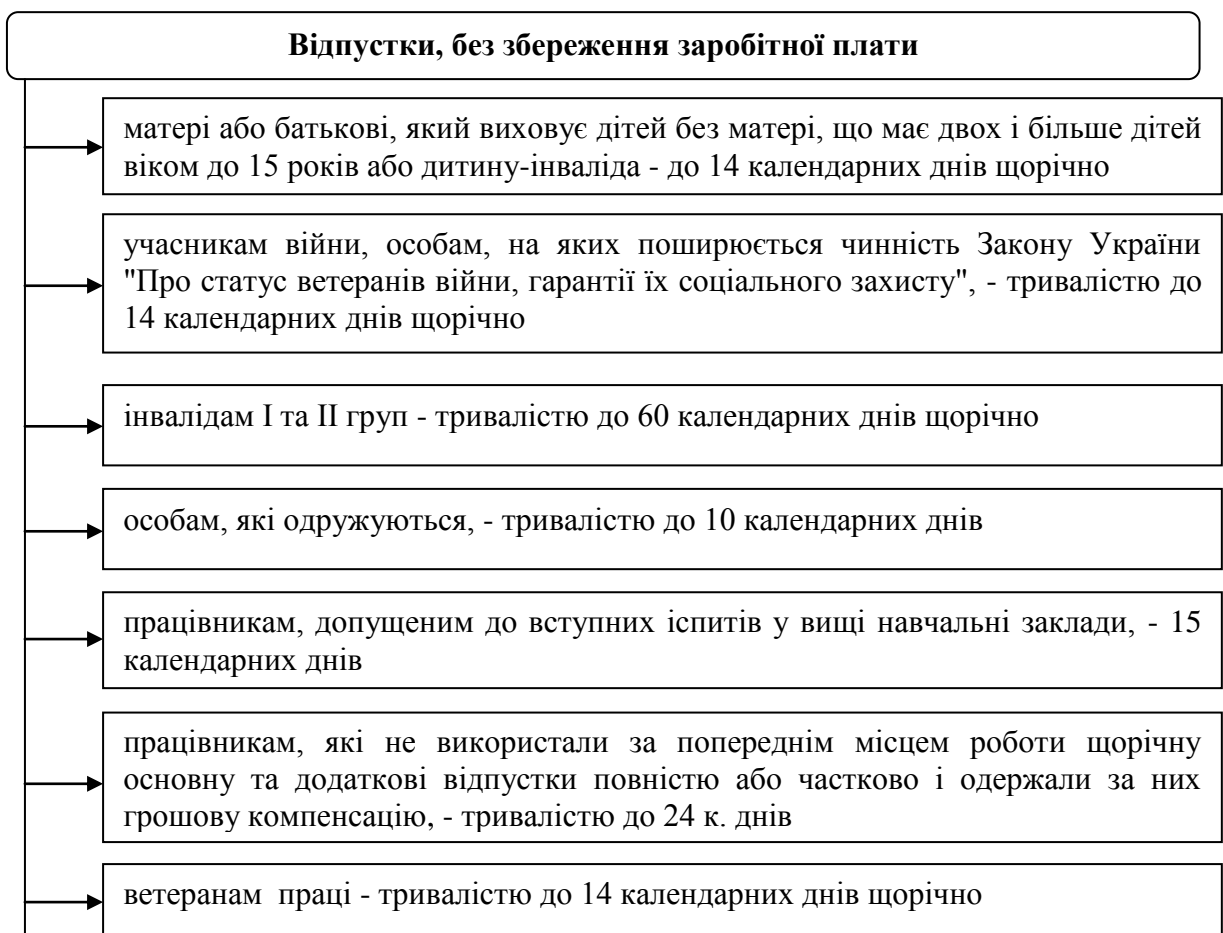


Рис. 1.10. Умови надання та тривалість відпустки без збереження заробітної плати

У разі відпустки без оплати праці працівник подає письмову заяву із зазначенням особистих обставин. До заяви додаються підтверджуючі документи із зазначенням фактів та тривалості відпустки та дати її початку. Відпустки, які не використовуються в цьому році, тобто відпустки без окладів,

не переноситься на наступний рік.

Причини надання відпустки без збереження заробітної плати, починається з дати, коли працівник просить. Це пояснено на рисунку 1.11.

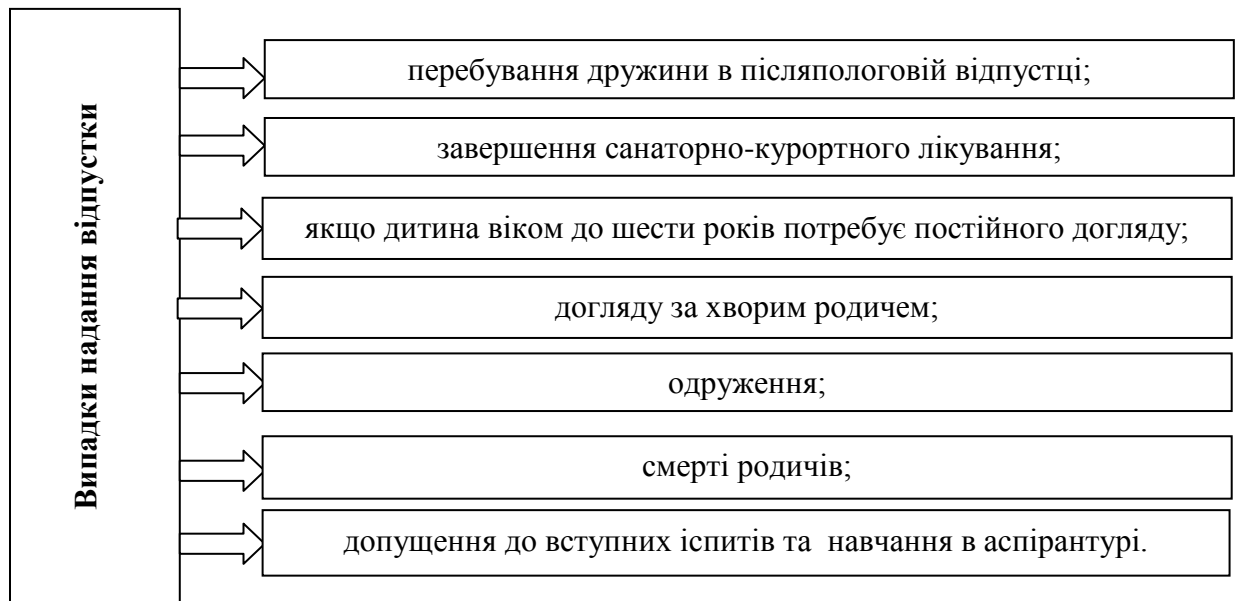


Рис. 1.11. Випадки надання відпустки без збереження заробітної плати

Усі інші випадки оплачуваних відпусток без заробітної плати узгоджуються з персоналом відділу кадрів.

Перелік причин надання такої відпустки згідно чинного законодавства України не встановлений. Працівник може приймати відпустки до п'ятнадцяти календарних днів на рік. Про надання такої відпустки вирішує виключно керуючий підприємства.

6. Закон України «Про колективні договори і угоди» від 1 липня 1993 р. № 3357 - XII (у редакції від 28 грудня 2014 р.) Забезпечує правову основу для підготовки, укладення та реалізації колективних договорів та угод на підтримку регулювання праці - і соціальні відносини. - економічні інтереси працівників та власників [35].

7. Закон України від 16 жовтня 2009 р. № 1646-17 про мінімальну прожиткову плату та мінімальну заробітну плату передбачає мінімальний розмір засобів до існування та мінімальну заробітну плату, що забезпечує кожному громадянину України належний соціальний захист під час фінансової та економічної кризи [36].

Як зазначено в Кодексі законів про працю України та Законі України «Про оплату праці» мінімальна заробітна плата - це встановлена законом заробітна плата за просту некваліфіковану роботу, нижче якого не може встановлюватися оплата за виконану працівником місячну норму робіт.

З 1 січня 2019 року мінімальна заробітна плата в Україні зросла на 450 грн. і становить 4173грн.

Таблиця 1.3. Розмір мінімальної заробітної плати за останні 5 років

| Рік | Розмір мінімальної заробітної плати, грн. | Нормативний акт, яким було встановлено новий розмір МЗП |
|--|--|--|
| 01.01.2014 | 1218 | Закон України "Про Державний бюджет України на 2014 рік" (Стаття 8) |
| 01.01.2015 01.09.2015 | 1218 1378 | Закон України "Про Державний бюджет України на 2015 рік" (Стаття 8) |
| 01.01.2016 01.05.2016 01.12.2016 | 1378 1450 1600 | Закон України "Про Державний бюджет України на 2016 рік" (Стаття 8) |
| 01.01.2017 | 3200 | Закон України "Про Державний бюджет України на 2017 рік" (Стаття 8) |
| 01.01.2018 | 3723 | Закон України "Про Державний бюджет України на 2018 рік" (Стаття 8) |
| 01.01.2019 | 4173 | Закон України "Про Державний бюджет України на 2019 рік" (Стаття 8) |

Зобразимо схематично на рисунку 1.12 тенденцію змін розміру мінімальної заробітної плати за останні роки в Україні.

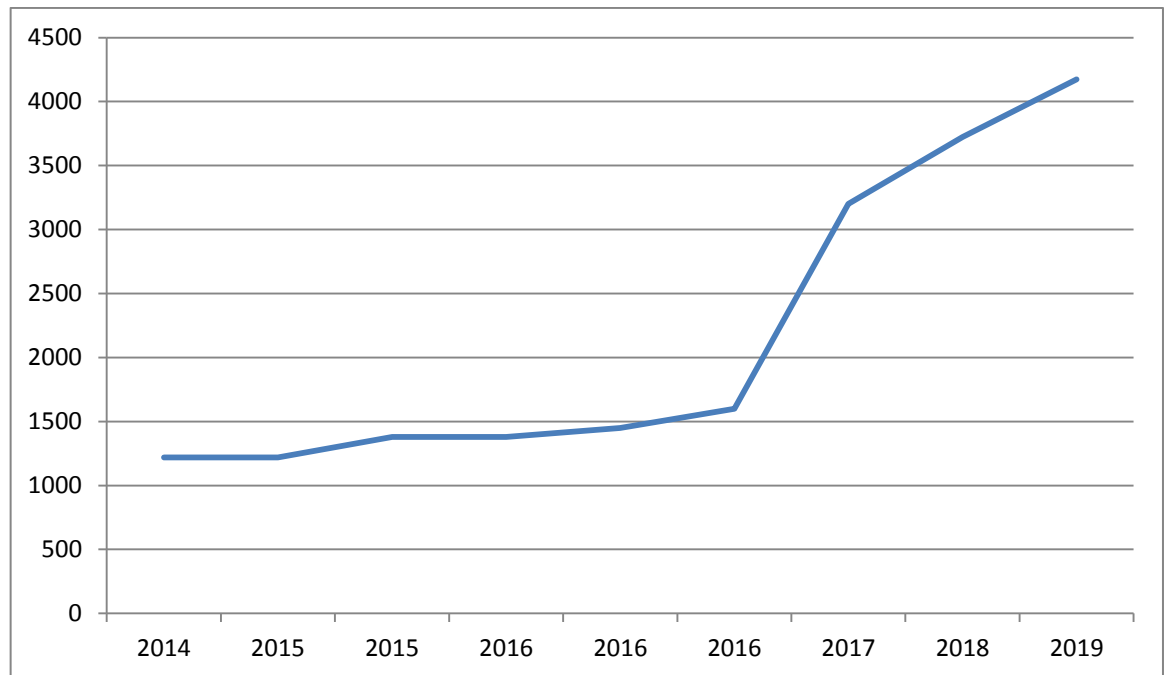


Рис. 1.12. Зміна розміру мінімальної заробітної плати за останні роки

Як показано на рисунку 1.12., показники розмірів повільно, але стабільно зростають. Підвищення мінімальної заробітної плати повинно позитивно впливати на розвиток економічної системи та бути виправданим.

8. Закон України від 24 липня 2010 року № 2464-17 (із змінами від 1 січня 2018 року) про збір та визнання єдиного внеску на загальнообов'язкове національне соціальне забезпечення забезпечує правову та організаційну основу для збору та виставлення рахунків єдиний внесок на загальнообов'язкове національне соціальне забезпечення, порядок та умови їх нарахування та виплати [38].

9. Закон України «Про охорону праці» від 14 жовтня 1992 р. № 2694 - XII (із змінами, внесеними 23.03.2017 р.) Визначає основні положення щодо реалізації конституційного права громадян на захист свого життя та здоров'я протягом свого життя робота міцно та регламентує залучення відповідних державних органів, які відстоюють відносини між підприємцем або уповноваженим ним органом та працівником у галузі безпеки, гігієни робочого середовища та працюють уніфіковану процедуру організації охорони праці та безпеки в Україні [39].

10. П(С)БО 26 «Виплати працівникам» від 28 жовтня 2003 р. № 601 (із змінами, внесеними Постановою Міністерства фінансів від 15 грудня 2011 р. № 1591) визначено методологічні методи підготовки бухгалтерської інформації про платежі (у грошовій та не грошовій формах). форма за послуги, що надаються працівниками, та публікація у фінансових звітах [40].

11. Постановою Кабінету Міністрів України від 8 лютого 1995 року № 100 про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати (внесеної змін відповідно до Постанови КМУ від 29.07.2015 р.) встановлено механізм обчислення середньої зарплати, що використовується для розрахунку необхідні різні виплати працівникам [41].

12. Рішення КМУ № 1078 від 17 липня 2003 р. Про затвердження порядку здійснення індексу грошових доходів населення (із змінами, внесеними Постановою КМУ від 24 жовтня 2017 р.) Містить правила розрахунку індексу споживчих цін для індексації та індексації сум грошового доходу населення [42].

Після прийняття та набрання чинності вищевказаним законодавством відбулися позитивні зміни в організації оплати праці, такі як перехід до колективно-договірних принципів регулювання та встановлення державних гарантій в оплаті праці [83, с. 119].

Однак у сфері законодавчого регулювання праці існує низка проблем, які не дозволяють повноцінно реалізувати закріплені Конституцією України права, свободи та інтереси громадян, створити усі необхідні умови для творчого використання працівниками своїх здібностей та власний потенціал. Ці проблеми викликані суперечливістю та чисельними недоліками у нормах трудового законодавства України. Розширення місцевих трудових відносин несе в собі ризик довільного тлумачення вимог законодавства про працю та погіршення правового статусу працівника [43, с. 21].

Вивчаючи діючі нормативно-правової щодо виплат працівникам, було виявлено проблеми та відмінності, що стосуються регулювання розрахунків з працівниками підприємства. Наприклад, терміни «заробітна плата» у Кодексі

законів про працю, та в Законі «Про оплату праці» має деякі відмінності, наведемо їх у таблиці 1.4.

Таблиця 1.4. Відмінності у трактуванні поняття «заробітної плати»

| Джерело | Стаття | Визначення |
|---|-------------------------------------|---|
| Кодекс законів про працю України (КЗпП) | Ст. 94 гл. VII Оплата праці | Заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. |
| ЗУ «Про оплату праці» | Ст. 1, I розділу Загальні положення | Заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу. |

Також розглянемо порядок нормативно-правового регулювання відпусток. Тому закон України «Про відпустки» передбачає період відпустки для громадян України - у календарні дні, а не в робочих, обмежує зміст існуючих прав (або - порушення статті 22 Конституції України) тому відповідні зміни пропонуємо внести у чинне законодавство, оскільки його проблематика прямо стосується величини доходу кожного без винятку працівника у вигляді відпускних, а також звужує права найманої особи відповідно до основного гаранта забезпечення прав громадян Конституції України.

Отже, тому в Україні, як і в більшості систем ринкових економічних системах світу, організація регулювання заробітної плати є багаторівнева і охоплює ринок. На всіх рівнях існують закони, нормативно-правові акти, договори, що регулюють процес надання виплат працівникам. Ці документи охоплюють конкретну сферу виплат працівникам, зокрема: податкове навантаження, відпустка для працівників, прожитковий мінімум, середня заробітна плата тощо. Згідно з дослідженням, кожна з перелічених вище регуляторних сфер не є досконалою та потребує доопрацювання. Тому ми пропонуємо вдосконалити нормативно-правове регулювання щодо виплат працівникам, зокрема визначення поняття «заробітна плата» та «виплати працівникам».

1.3. Завдання обліку, аудиту та аналізу виплат працівникам

В сучасних умовах економічних змін повинні бути чітко визначені реальні напрями впливу держави на заробітну плату. Зокрема, держава регулює заробітну плату за прямими та непрямими методами.

За поданням Кабінету Міністрів України відповідно до статті 10 закону України «Про оплату праці» Верховна Рада України встановлює мінімальну заробітну плату в законі України «Про державний бюджет України на поточний рік» не рідше одного разу на рік, при цьому враховують пропозицій представників професійних спілок, роботодавців, які об'єдналися для проведення колективних переговорів і укладення генеральної угоди, та переглядається в залежності від зміни розміру прожиткового мінімуму для працюючих [33].

З огляду на сучасний економічний розвиток України, необхідно чітко визначити вплив держави на виплати заробітної плати. Методи прямого регулювання стану наведені на рисунку 1.13.

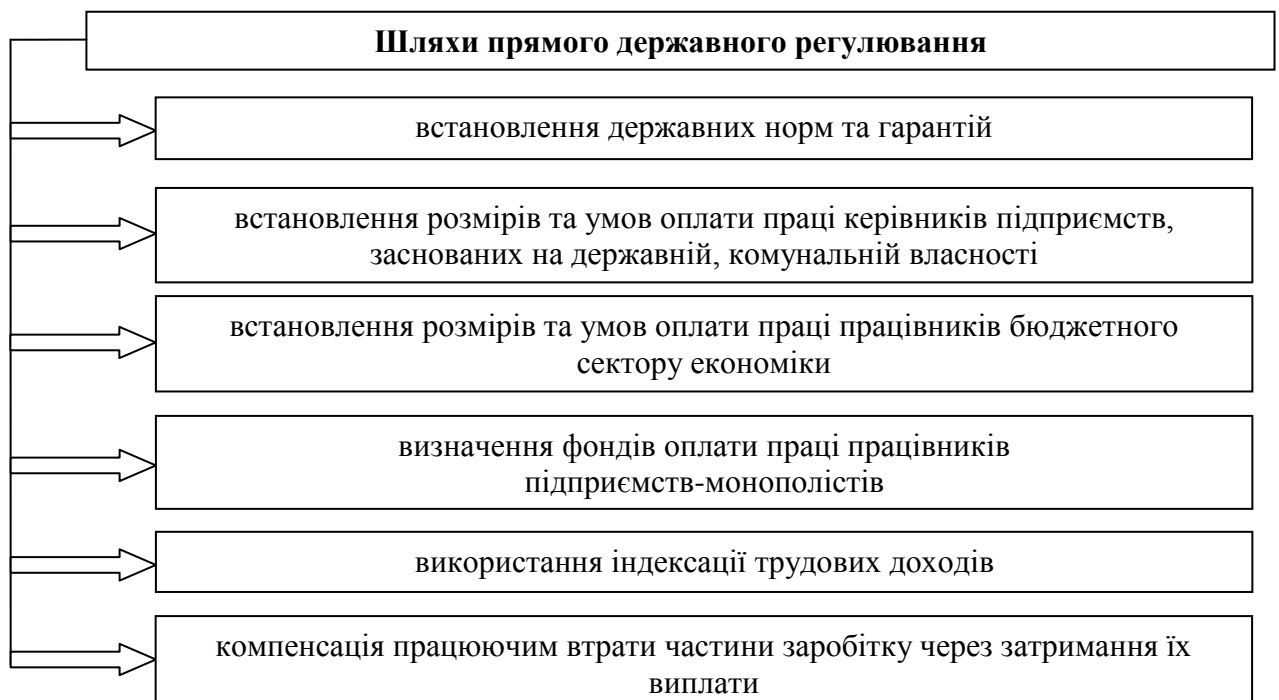


Рис. 1.13. Шляхи прямого державного регулювання

Для правильності розрахунку нарахувань і виплат заробітної плати на підприємстві важливу роль відіграє належна організація обліку, аудиту та їх

аналізу . Кожен із цих елементів виконує певну функцію та вирішує відповідні завдання [97, с. 89].

Що стосується організації виплат працівникам, то слід зазначити, що це система, яка включає поточні, інші довгострокові, виплати при звільненні, виплати інструментами власного капіталу і виплати по закінченні трудової діяльності.

Облік праці і заробітної плати – це одна із важливих та складних ділянок роботи, що вимагає точних і оперативних даних та відображає зміну чисельність працівників, обсяг витрат робочого часу, категорій працівників, виробничі витрат, і займає одне із центральних місць у всій обліковій системі підприємства. Незалежно від форми власності, кожен підрозділ повинен забезпечити правильну організацію обліку особового складу працівника, прийнятий на постійну або тимчасову роботу, організацію обліку праці (залежно від форми оплати праці); нарахувань і утримань із заробітної плати та порядку її виплати.

Для узагальнення інформації із розрахунків з персоналом (облікового і не облікового складу) із заробітної плати на вітчизняних підприємствах використовуються, передбаченим Планом рахунків, балансовий рахунок 66 «Розрахунки по оплаті праці», які мають такі субрахунки:

661 «Розрахунки по заробітній платі»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Суми нарахувань основної та додаткової зарплати, премії, допомоги по тимчасовій непрацездатності, матеріальної підтримки, компенсації за втрату частини заробітної плати через порушення умов виплат та інших положень, що становлять дохід громадянина, відображаються на кредитному рахунку 66 та дебет на відповідному рахунку, визначеному для визначення вищезазначених платежів, а за дебетом рахунку 66 - сума заробітної плати, премій, допомоги, матеріальної допомоги, а також суми утриманих податків і зборів, платежів за

виконавчими листами, вартість матеріалів, продукції, товарів, отриманих у рахунок заробітної плати та інші утримання [44, с. 240].

Слід також звернути особливу увагу на належну організацію та методику проведення аудиторської роботи та заробітної плати на підприємстві. Аудит розрахунків із оплати праці виконує дуже важливу роль у системі як внутрішнього, так й зовнішнього контролю [45, с. 50]. Облік праці і заробітної плати є трудомістким, вимагає уваги та сконцентрованості. Аудит розрахунків заробітної плати є важливою функцією в управлінні господарською діяльністю підприємства. Для того, щоб організація ефективно функціонувала, повинні бути розроблені теоретичні та практичні принципи для вдосконалення процесу аудиту виплат працівників. Цей огляд має на меті покращити якість платіжної інформації для власників та працівників. Ефективна організація аудиту заробітної плати допомагає покращити управління та виконувати свої обов'язки. [46, с. 496].

Основними завданнями аудиту виплат працівникам ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» є:

- забезпечення реальних показників фінансового стану підприємства для ефективного прийняття економічних рішень;
- перевірка правильності нарахувань, виплат робітникам та правильність відображених дій в обліку;
- перевірка правильності організації синтетичної та аналітичного обліку із заробітної плати;
- правильний розрахунок обсягу виконаних робіт;
- дотримання умов та повноти виплат заробітної плати відповідно до чинного законодавства.

Організація системи аудиту на підприємстві вимагає системного підходу, який забезпечує її повну ефективність та визначає максимальну раціональність аудиторської діяльності.

Завдання аналізу бізнесу, бухгалтерського обліку та аудиту стосовно ефективності працівників зображені на рисунку 1.14.

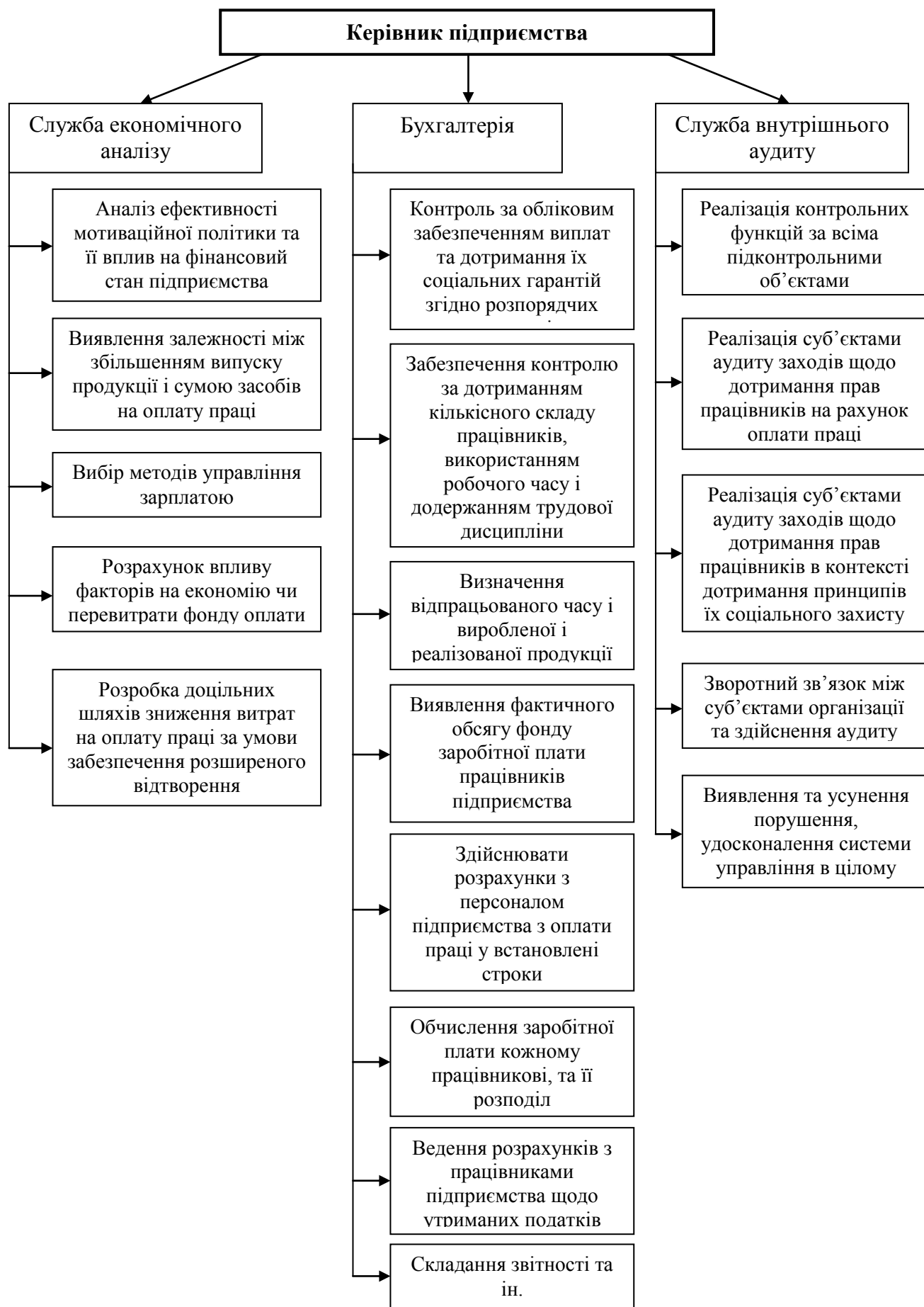


Рис. 1.14. Завдання економічного аналізу, обліку та аудиту виплат працівникам

Підсумок результатів аудиту дозволяє нам оцінити фактичну інформацію, яку перевіряє аудитор, і підтвердити, що інформація у фінансовій звітності щодо виплат працівникам є достовірною.

Складання аудиторських висновків за результатом проведення перевірки є важливим елементом аудиту. Також цей документ представляє результати перевірки щодо достовірності інформації, якої була досліджена в результаті огляду документів і вивчення операцій із обліку зарплати.

Одним із важливих завдань проведення аналізу є формування і використання фонду оплати праці підприємства й оцінка доцільності та ефективності запровадження систем матеріального стимулювання.

Питання розрахунків із оплати праці є актуальним, оскільки від результатів праці, її ефективності та продуктивності, залежать обсяги виробленої продукції та її якість.

Отже, організація обліку, аудиту та аналізу праці та заробітної плати на підприємстві є однією з найважливіших та трудомістких робочих областей. У заробітній платі особлива увага приділяється правильній організації робочого процесу та нарахуванню та виплаті заробітної плати. Основним завданням аудиту виплат працівникам є перевірка точності нарахування та виплати заробітної плати та інших виплат працівникам, відповідність організації обліку нормативним документам. Завдання аналізу заробітної плати - вивчити витрати підприємства, які підприємства намагаються знизити та обґрунтувати розрахунок оптимізації заробітної плати, щоб якість та продуктивність не були порушені.

Загалом, важливим способом вдосконалення організації обліку, аналізу заробітної плати та аудиту є зменшення частки документообороту. Тому ми рекомендуємо використовувати накопичувальний формат документа, тобто використання форм документів, які використовуються при використанні комп'ютерної техніки.

Висновки до розділу I

1. Багато вітчизняних вчених дослідили зміст економічної категорії «заробітна плата», хоча досі не існує послідовного підходу до визначення цього терміна. Зокрема, ми пропонуємо таке тлумачення заробітної плати - це оплата послуг праці робітника, яка відображає соціально економічний стан в національній економіці та рівень життя в суспільстві а також дає можливість працівникові і його сім'ї отримати всі необхідні блага, і заощаджувати на майбутнє, а виплати працівникам – це всі форми поточної та майбутньої компенсації та додаткових благ, що їх надає суб'єкт господарювання самостійно або через третю особу працівнику та членам його сім'ї згідно із законодавством та внутрішньою практикою в обмін на майбутні, поточні та минулі послуги.

2. Визначено, що нормативно-правове регулювання виплат працівникам на підприємстві, установах та організаціях здійснюється на макrorівні, мезорівні та мікрорівні. Зокрема закони, нормативно-правові акти, договори, які регулюють процес забезпечення заробітної плати працівників та визначають податкове навантаження, відпускний період, прожитковий мінімум, обчислення середньої заробітної плати тощо. Вивчивши зміну мінімальної заробітної плати в Україні, ми побачили, що за останні 5 років доходи працівників суттєво зросли.

3. Розглядаються завдання обліку, аудиту та аналізу розрахунків і зарплат працівників на підприємстві. Зокрема, врахування заробітної плати та її оплати, а також особливої уваги заслуговує порядок організації виплат працівникам у відповідності з вимогами чинного законодавства. Що стосується аудиту, то визначено порядок підтвердження достовірності інформації про нарахування виплат працівникам. Завданням аналізу виплат працівникам визначено необхідність проведення дослідження ефективності таких витрат підприємства.

РОЗДІЛ II

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ

2.1. Організація первинного обліку виплат працівникам на підприємстві

Управління документами - це належний процес переміщення документів і виконання різних процедур обліку від моменту їх отримання (створення) до їх передачі в архів [48, с. 48]. Стадії цього процесу схематично показані на рис 2.1.

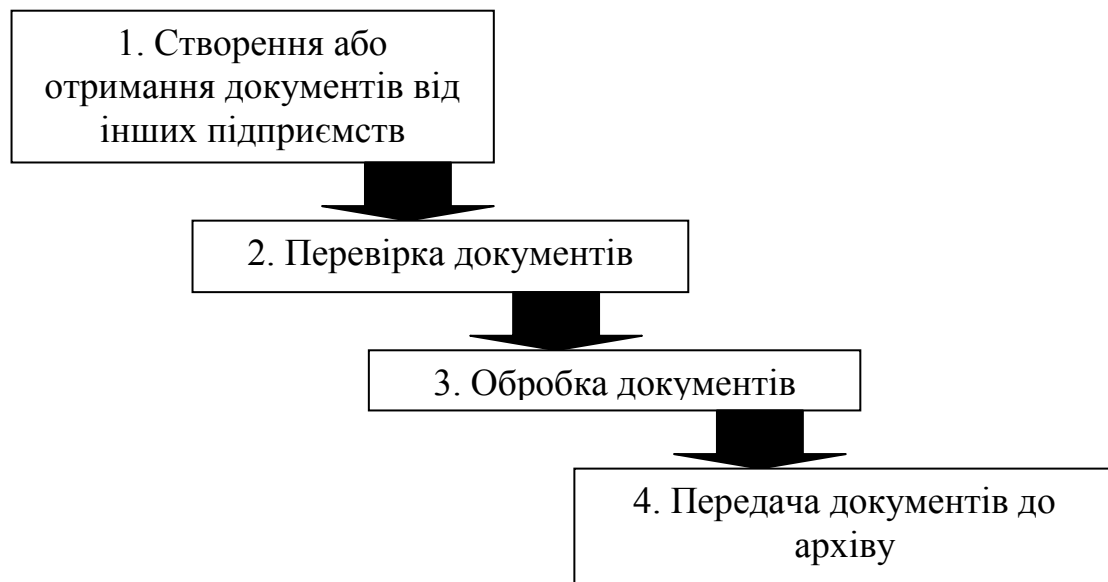


Рис. 2.1. Стадії документообігу на підприємстві

Давайте докладніше розглянемо кроки робочого процесу, показані на рисунку 2.1. Перша операція сучасного обліку - створення та прийом первинних документів. Раціональна організація цього етапу вимагає чітких строків реєстрації комерційних операцій, доставки та вибору найбільш ефективного руху. Організація отримання документів залежить від обраного типу розрахунку. Наступним кроком є перевірка всіх документів у документах: зміст, законність, правильність пропозиції тощо. Потім вони перераховуються на бухгалтерські рахунки для обробки, тобто облік операцій. Після обробки документи зберігаються та надсилаються до бухгалтерії [49, с 29].

Для зручного та своєчасного опрацювання бухгалтерських документів роботи та їх оплати рекомендуємо використовувати на ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» план документообігу, наведений у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1. Документообіг первинних документів щодо розрахунків з оплати праці

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

Наказом "Про затвердження типових форм для первинного обліку статистики праці" від 5 грудня 2008 року Державний комітет статистики України затвердив типові форми для первинного обліку підприємств, установ, бухгалтерів, робочого часу та розрахунків з виконавчими посадовими особами, відобразимо їх схематично на рисунку 2.2.

Давайте докладніше розглянемо процес застосування первинних документів на підприємстві.

Зокрема для оформлення прийняття працівників на роботу та їх обліку на ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» використовують «Наказ про прийняття на роботу» (ф. № П-1). У відділі кадрів на основі заяви працівника складають наказ, і зазначають в ньому назву структурного підрозділу, кваліфікацію, посаду, табельний номер працівника професію, умови прийняття на роботу (на конкурсній основі, за умовами контракту, зі строком випробування, на час

виконання певної роботи, на період відсутності основного працівника), умови роботи (за сумісництвом, основна, тривалість робочого дня (тижня)), розмір окладу.



Рис. 2.2. Форми первинної облікової документації з обліку особового складу, використання робочого часу та розрахунків з працівниками із заробітної плати

Облік особового складу працівників підприємства веде відділ кадрів, інспектор з кадрів або інша уповноважена на це особа.

Важливим документом працівника є трудова книжка, яка заповнюється особою, яка працювала на підприємстві більше 5 днів, включаючи тих, хто є

співвласниками бізнесу, фермерів, сезонних та тимчасових працівників та працівників, які працюють за сумісництвом. державне соціальне забезпечення. Для працівників, які працюють за сумісництвом, їх робочі документи зберігаються лише за місцем роботи. Порядок управління робочою книжкою визначений у заяві «Управління робочими книгами» на підприємствах, установах та організаціях [51].

Трудову книжку працівники подають при працевлаштуванні на роботу. Працівники, які не мають трудової книжки, повинні пред'явити паспорт, диплом чи інший документ про освіту або професійну підготовку. Підприємство зберігає трудову книжку працівника. Записи в них здійснюються при працевлаштуванні, звільненні чи переведенні на іншу професію та зберігаються строго відповідно до чинного законодавства.

Трудова книжка містить інформацію про працівника, роботу, перехід на постійну роботу, звільнення, нагороди та заохочення, відкриття, винаходи та інноваційні пропозиції. Будь-який доказ, внесений у звіт про роботу після повідомлення про призначення, переведення або звільнення з посади, повинен бути представлений працівникові на особистій картці. Коли всі сторінки відповідних розділів у трудовій книжці заповнені, вона заповнюється вкладишем. У день звільнення працівника, буде видана трудова книжка.

Для обліку трудових книжок на підприємстві ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» ведуть Книгу облік бланків трудових книжок та доповнень (ф. № П-9), Книгу обліку руху трудових книжок та доповнень (ф. № П-10), Акт на списання бланків трудових книжок або вкладишів до них (ф. № П-11).

Ці форми були затверджені Міністерством України указом № 227 від 27 жовтня 1995 р. [52]. У книзі обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них (ф. № П-9) обліковують операції, пов'язані з одержанням і витрачанням бланків книжок. Зазначена книга ведеться бухгалтерією підприємства.

Книгу обліку робочих руху трудових книжок і вкладишів до них (ф. № П-10) веде відділ кадрів на підприємстві. Всі трудові книжки, отримані працівниками під час робочого процесу, та книги, випущені при звільненні,

записуються. Після отримання трудової книжки у зв'язку із звільнення працівник буде розписується в особистій картці і в книзі обліку.

Бланки та вкладиші до трудової книжки записуються як суворі звітні документи. На кожного працівника підприємства заводиться особова карта за встановленою формою. Записи робляться на підставі паспорта, трудової книжки, військового квитка, диплома (свідоцтва про закінчення навчального закладу), наказу про прийняття, переведення, звільнення тощо.

Регулювання трудових відносин між працівником та роботодавцем (власником) досягається за допомогою трудових договорів (контрактів) та угод. Особливою формою трудового договору є договір, в якому зазначається строк дії договору, його права, обов'язки та відповідальність (у тому числі матеріальні), його умови матеріального забезпечення та організація праці працівника. Умови розірвання договору, включаючи дострокове розірвання, встановлюються за згодою сторін. [70]. Трудовий договір може бути:

- 1) безстроковим, укладеним на невизначений строк;
- 2) на визначений строк, встановлений за домовленістю сторін;
- 3) пристосовані до тривалості певної роботи.

Укладення трудового договору встановлюється наказом або розпорядженням про прийняття на роботу працівника [55, с. 28].

Для кожного працівника в таблиці відводять окремий рядок, із зазначенням кількості відпрацьованих годин, умовними літерами наводяться причини невиходу на роботу, наприклад вихідні або святкові дні — «ВС», дні хвороби — «ТН», відрядження — «СВ», відпустка — «В» тощо. У таблиці також міститься інформація про посаду працівника, його зарплату, спосіб виплати, зарплату, табельний знак, код синтетичного та аналітичного обліку [79, с 86]. В кінці місяця таблиць передається в бухгалтерію для нарахування заробітної плати.

Аналітичний облік розрахунків заробітної оплати відбувається окремо для кожного працівника. Використовуйте виписку про оплату (форма П-6) або Книгу обліку розрахунків із оплати праці.

До розрахунково-платіжної відомості заносяться наступні дані (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Інформація, що міститься у розрахунково-платіжній відомості

Розглянемо більш докладно, як заповнити інформацію про оплату та платіж, особливо як скласти їх за окремими організаційними підрозділами. У ньому записуються всі працівники підрозділу за категоріями з прізвищем, кількістю, посадою, професією, відпрацьованими днями (години).

Окремі стовпці у розділі «Нараховано» показують суму нарахованої та додаткової заробітної плати, накопиченої за видами. Основною підставою для запис є дані Табеля обліку робочого часу.

У розділі "Утримання і виплата" фіксують зарплату з каси на заробітну плату за другу половину минулого місяця і аванс в рахунок заробітку за першу половину минулого місяця. Ці записи базуються на звітах касира та платіжних даних. Відрахування на заробітну плату виробляються на підставі податкових розрахунків, виконавчих листів, а також документів про розмір виданої заробітної плати [72, с. 172].

При введенні інформації у Розрахунково-платіжні не включаються платежі, які не включаються до фонду оплати праці, або неоподатковуваний

податок на доходи фізичних осіб (разові поїздки, щоденні відрядження, допомога народження, допомога на похорон тощо).

У розрахунок середньої заробітної плати реальна заробітна плата включає виплати за час, протягом якого працівник зберігає свою середню зарплату (під час попередніх щорічних відпусток, виконання державних та громадських функцій, службового відрядження тощо). та тимчасова допомога людям з обмеженими можливостями.

Усі виплати включають до розрахунку середньої зарплати в розмірі, в якому вони були нараховані, за винятком утриманих податків, внесків, стягнення аліментів тощо [56, с. 23].

Один з важливих етапів в обліковому процесі є складання звітності підприємства. Дані про оплату праці працівників подаються у фінансових, статистичних, податкових та спеціальних звітах.

Розрахунок податку подається окремо за кожен квартал (податковий період) протягом 40 календарних днів з останнього календарного дня звітного кварталу до Державної податкової служби України. Окремої податкової декларації за календарний рік немає.

Отже, велика кількість облікових документів супроводжується документацією платіжних операцій працівників. Документація оплати праці можна описана як письмове свідчення здійснених платіжних операції, які дають юридичну силу бухгалтерським даним.

Для відображення розрахунків із оплати праці існує велика кількість документів, кожен з яких має конкретні в їх заповнені. Слід підкреслити, що при перегляді законодавства, яке час від часу змінює вимоги до певних документів, необхідно постійно контролювати, щоб уникнути розбіжностей.

Проаналізувавши бухгалтерську документацію щодо виплат працівникам, ми можемо зробити висновок, що фонд оплати праці не містить достатньої кількості інформації. Тому пропонуємо доповнити цей документ, ввівши додаткову колонку з кодами оподаткування доходів. Це узгодить виплати працівникам з податковими характеристиками цих платежів через податок на

доходи фізичних осіб і, таким чином, допоможе уникнути помилок у проведенні утримань податку.

2.2. Організація і методика синтетичного обліку виплат працівникам за відпрацьований час

У сучасних умовах підприємства використовують погодинна форми оплати праці і відрядна.

Відрядна оплату праці - це оплата праці за кількість виготовленої продукції. Розмір оплати праці залежить від результатів, корисність використання цієї форми схематично показана на рисунку 2.4.

Відрядної оплати праці різновидів зобразимо на рисунку 2.5.

Погодинна оплата праці - це плата за відпрацьовані години. На рисунку 2.6. зображені погодинні системи

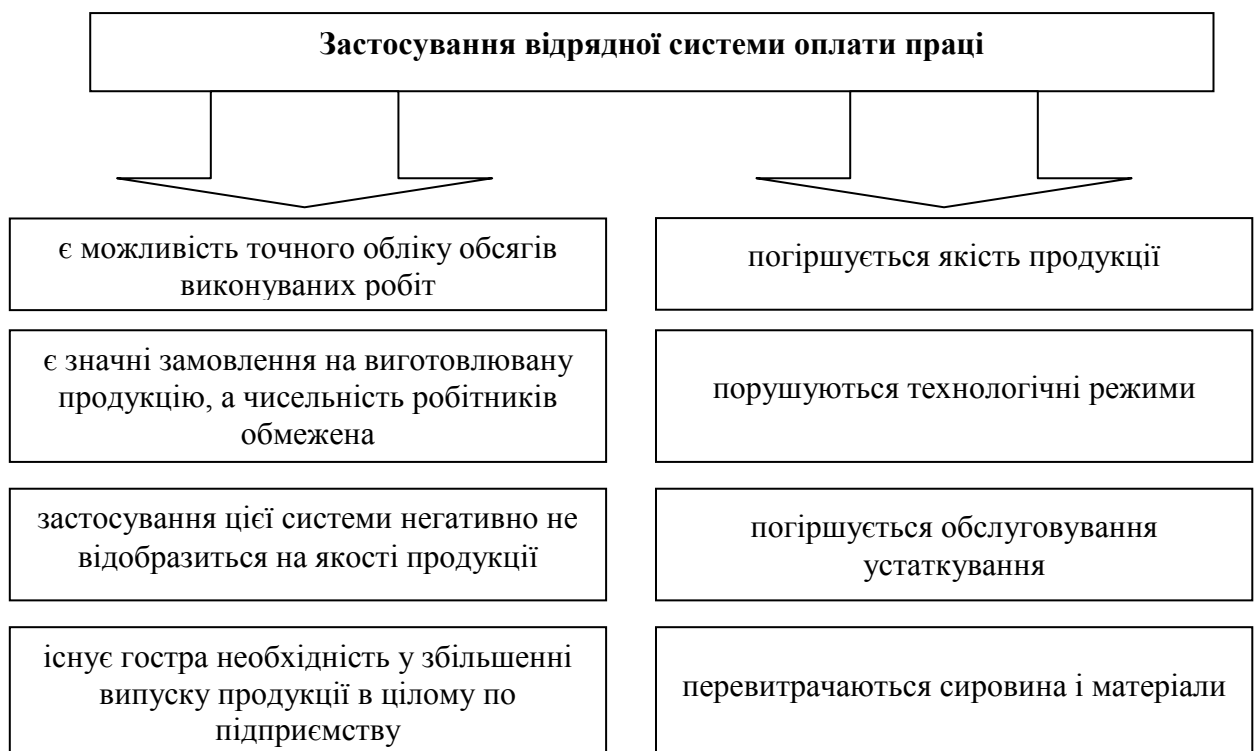


Рис. 2.4. Застосування відрядної системи оплати праці

Найбільш вигідною є погодинна система оплати праці, якщо:

- на підприємстві функціонують потоковий, конвеєрна лінії із заданим ритмом;
- функції працівників обмежуються спостереженням та контролем під час процесу;
- вартість визначення планової та фактичної продукції порівняно висока;
- кількісний результат роботи не може бути вимірний і не є визначальним;
- якісна праця важливіша за його кількості;
- робота є небезпечною;



Рис. 2.5. Відрядна форма оплати праці

- робота неоднорідна за своєю суттю та має нерегулярне навантаження;
- в даний час для підприємства недоцільно збільшувати виробництво продукції (роботи, послуги) на тому чи іншому робочому місці;
- підвищення продуктивності може призвести до браку або зниження якості.

Погодинна заробітна плата - це заробітна плата за відпрацьовані години. Погодинна система оплати праці зображена на рисунку 2.6.

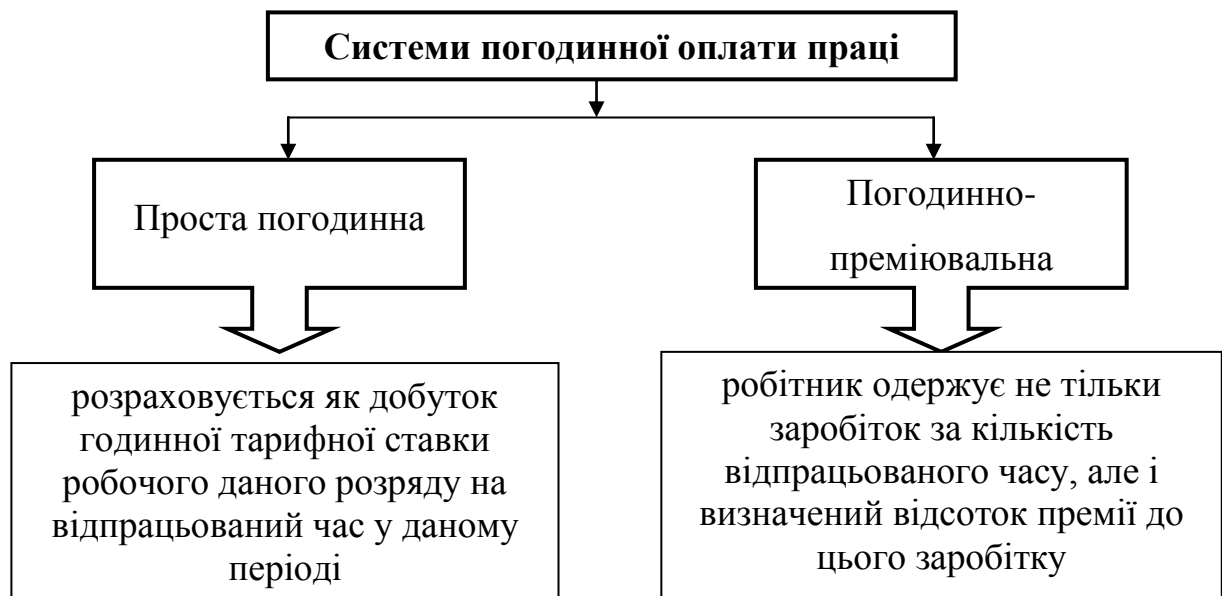


Рис. 2.6. Системи погодинної оплати праці

Тарифна система є основою для диференціації заробітної плати за кваліфікацією, умовами та шкідливістю роботи, а також у районах району, галузі та підприємств. Він містить нормативні документи, що характеризують якісні характеристики різних конкретних робіт, які дозволяють зіставити всі види робіт з метою врахування їх складності, умов виконання та економічної цінності, а також відобразити якість роботи стосовно заробітної плати.

Для виплати зарплати підприємству ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» бухгалтер повинен зробити необхідні утримання і нарахування податків.

Нарахування на оплату праці - це податок, який сплачує роботодавець. Практично всі виплати працівникам оподатковуються цим податком. Зарплата не є винятком. В Україні цей податок називається єдиним соціальним внеском (далі - ЄСВ). Він включає весь соціальний пакет, необхідний нашим державним

законодавством. Цей пакет включає в себе пенсійне страхування (виплати пенсії), страхування на випадки тимчасової втрати працездатності (втрати працездатності, догляду за дітьми тощо) та страхування від нещасних випадків на виробництві (компенсація повної або часткової втрати працездатності). З 2016 року встановлено загальну ставку податку в розмірі ЄСВ 22% та ставку податку 8,41% для працівників-інвалідів.

Утримання із заробітної плати - це податок, що утримується з доходу працівника. Однак переведення до відповідних бюджетів покладено на плечі роботодавця [72, с. 172].

До обов'язкових утримань включають:

- Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) - це податок, який стягується з доходів фізичних осіб та входить до місцевого бюджету міста, громади чи села взагалі місця, де зареєстрований підприємство. Якщо говорити про зарплату, яку отримують громадяни України, її ставка становитиме 18%.
- Військовий збір (ВЗ) - це відрахування з низки доходів, які діють до завершення реформи збройних сил України. Ставка ВЗ - 1,5% податку до відрахування ПДФО.

Окрім того, із заробітної плати можуть бути відраховані необов'язкові платежі, такі як внески до профспілкової організації, медичне страхування, рахунки за комунальні послуги тощо. Від необов'язкових утримань працівник може відмовитись, для цього тільки потрібно написати відповідну заяву до бухгалтерії.

Слід зазначити, що для деяких категорій населення передбачена податкова соціальна пільга ПДФО, яке звільняє частину або весь дохід громадян від сплати цього податку.

На сьогодні розмір цієї пільги становить 50% прожиткового мінімуму, що становить 1921 грн. з 1 січня 2019 року. Однак це застосовується лише в тому випадку, якщо дохід громадянина не перевищує вказану верхню межу. Загалом правило для визначення доходу, до якого може застосовуватися ця допомога, розраховується наступним чином.

В особливих випадках, коли працівники підприємства мають заслуги або є багатодітною матір'ю чи батьком, сума пільги з оподаткування ПДФО для них у 1,5 або 2 рази перевищує відповідний приріст максимально допустимого доходу. Пільга в будь-якому розмірі надається лише за письмовою заявою співробітника в бухгалтерії підприємства.

Таблиця 2.2. Облік нарахування утримань та виплати заробітної плати

| Зміст операцій | Кореспонденція рахунків | |
|---|--|--|
| Нарахована заробітна плата персоналу підприємства | 23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності» | 661 «Розрахунки за заробітною платою» |
| Утримано ПДФО (18%) | 661 «Розрахунки за заробітною платою» | 641 «Розрахунки за податками» |
| Утримано ВЗ (1,5 %) | 661 «Розрахунки за заробітною платою» | 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» |
| Нарахування і сплата ЄСВ | 23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності» | 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» 311 «Поточні рахунки в національній валюті» |
| Видано зарплату | 661 «Розрахунки за заробітною платою» | 301 «Готівка в національній валюті» |

Заробітна плата може виплачуватися на касі підприємства або за допомогою платіжної картки.

На виплату заробітної плати через касу виникають такі витрати:

- 1) доставка готівки з банку та назад;
- 2) ведення обліку депонованих сум заробітної плати.

У бухгалтерському обліку заробітна плата виплачується через касу підприємства:

Д-т 661 К-т 301.

Другий варіант - перерахування зарплати на платіжні картки. Відповідно до пункту п. 1.27 Закону України від 05.04.2001 р. №2346-III «Про платіжні системи та переказ грошей в Україні» платіжна картка - це спеціальний

платіжний засіб у вигляді пластикової картки чи іншого виду картки, виданий відповідно до чинного законодавства. Він використовується для ініціювання переказу коштів з рахунку платника чи банківського рахунку, для оплати вартості товарів і послуг, для перерахування коштів зі своїх рахунків на рахунки інших осіб, отримання грошових коштів у банків через банкомати та здійснювати інші операції, передбачені відповідним договором.

Розглянемо механізм виплат на безготівкових платіжних картках на рисунку 2.7.

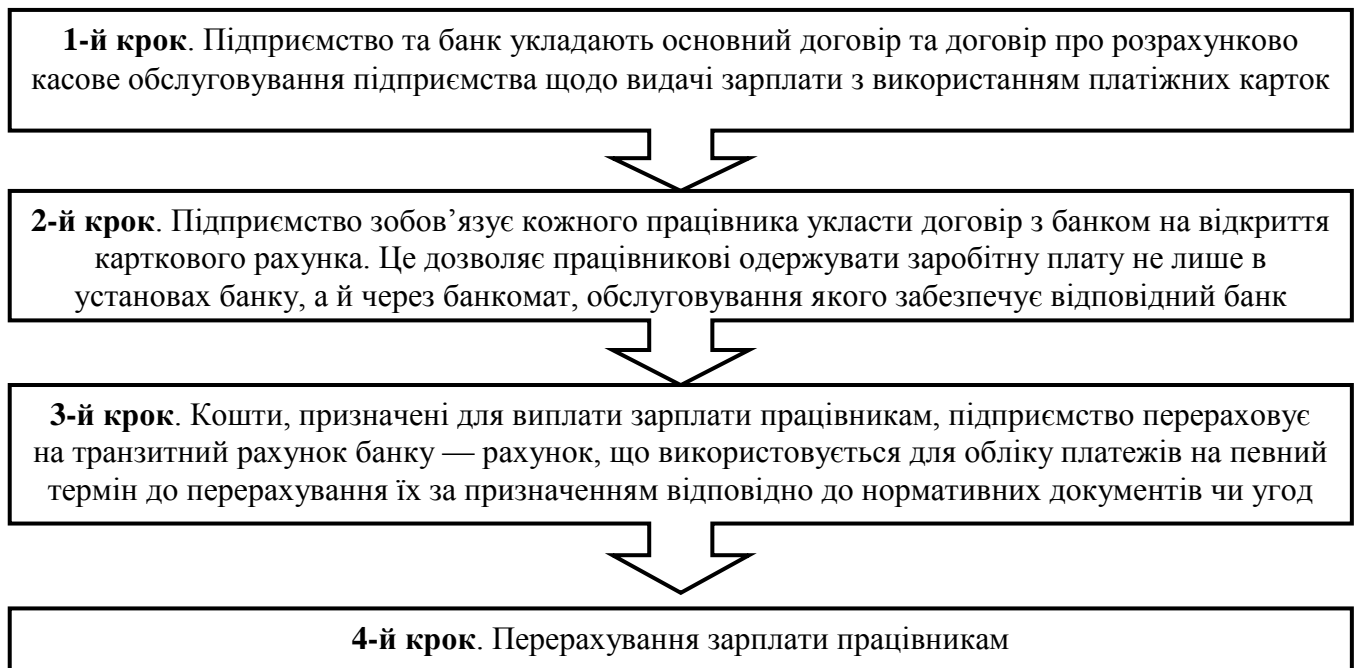


Рис. 2.7. Механізм виплати заробітної плати за безготівковими платіжними карткам

Підприємство сплачує комісію за касове обслуговування карткових рахунків працівників. У бухгалтерському обліку плату за банківські послуги включаються до складу адміністративних витрат підприємства. Цей розрахунок підходить як для працівників, так і для підприємств.

Отже, організація облікових робіт з розрахунку та виплати заробітної плати є відповідальною і трудомісткою. Розрахунки заробітної плати, як правило, потрібно виконати за короткий проміжок часу між наданням інформації та нарахуванням заробітної плати працівників. Тому заздалегідь

організована система обліку допоможе вам забезпечити необхідну інформацію вчасно.

2.3. Методика розрахунку і облік виплат працівникам за невідпрацьований час

Відповідно до Наказу Міністерства фінансів України від 20.10.2005 № 717, Планом рахунків та Інструкцій № 291 було введено субрахунок 663 «Розрахунки за іншими виплатами», на якому слід вести облік платежів із працівниками, які не включаються до фонду оплати праці (лікарняні, інша соціальна допомога, тощо) [57].

Міністерство соціальної політики у листі від 10.11.2011р. № 994/13 / 84-11 описує, що в колективному договорі підприємства можуть передбачати виплати за відпрацьовані години (основні зарплати, надбавки, надбавки, виробничі надбавки, винагорода за підсумками роботи за рік та вислугу років тощо), виплати, здійснені роботодавцем, коли працівник не працював і законодавством не передбачено певних виплат. Наприклад, у періоди відпусток, наданих за ініціативою роботодавця, колективний договір підприємства може передбачати виплати заробітної плати чи інших сум, або за сумісництвом вони можуть заробляти середню зарплату тощо.

Перелік виплат, які виплачуються в невідпрацьований час і стосуються додаткової заробітної плати, визначено в пункті 2.2.12 Посібника з статистики заробітної плати, затвердженого наказом Державного комітету статистики України від 13.01.2004. № 5 [47] (табл. 2.3).

Таблиця 2.3. Перелік виплат, які виплачуються за невідпрацьований час

| Виплати, які виплачуються за невідпрацьований час | Перелік виплат |
|---|--|
| | суми грошових компенсацій у разі невикористання щорічних (основної та додаткової) відпусток і додаткових відпусток працівникам, що мають дітей, у розмірах, передбачених законодавством (ст. 23 КЗпП і ст. 24 Закону про відпустки); |
| | оплата додаткових відпусток (понад тривалість, передбачену законодавством), наданих відповідно до колективного договору |
| | оплата додаткових відпусток у зв'язку з навчанням та творчими відпустками (ст. 77, 211, 213 КЗпП); |
| | суми заробітної плати, що зберігаються за основним місцем роботи працівників, за годину їх навчання з відривом від виробництва у системі Підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів (ст.122 КЗпП); |
| | оплата додаткових відпусток, наданих згідно із Законом № 796; |
| | суми, нараховані особам, які проходять навчання (підготовку) для роботи на новостворених підприємствах за рахунок коштів, передбачених у загальних кошторисах будівництва; |
| | оплата спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством, оплата пільгового часу неповнолітнім (ст.183, 194 КЗпП); |
| | оплата працівникам, що залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо виконуються у робочий час (ст.119 КЗпП); |
| | оплата, що зберігається за працівником, який підлягає медичному огляду, за основним місцем роботи за час перебування в медичній установі на обстеженні (ст. 169 КЗпП); |
| | оплата простоїв не з вини працівника (ст. 113 КЗпП) |

Компенсація виплачується виключно звільненням працівника.

Відповідно до частини 1 статті 83 КЗпП України, у разі звільнення працівника виплачується грошова компенсація за всі не використані дні щорічної відпустки, та додаткової відпустки.

Згідно частини 2 статті 83 КЗпП у разі звільнення вищих, педагогічних, наукових та освітніх працівників, спеціалістів навчальних закладів, які відпрацювали звільнення не менше 10 місяців, невикористані дні щорічної відпустки виплачуються готівкою протягом їх повного терміну тривалість.

У разі переведення працівника на інше підприємство грошова компенсація за дні відпустки, не взяті за календарний рік за його бажанням (за наявності письмової заяви), повинна бути перерахована на рахунок

підприємства, на якому перейшов працівник, відповідно до статті ч. 3 ст. 83 КЗпП України.

На вимогу працівника відповідно до частини 4 статті 83 КЗпП України частина щорічної відпустки замінюється фінансовою компенсацією за умови, що тривалість щорічної та додаткової відпусток, наданих працівникові, не повинна бути меншою за 24 календарні дні.

Відповідно з ч. 5 ст. 83 КЗпП України, особи, які не досягли вісімнадцяти років, заміна усіх видів відпусток на грошову компенсацію не допускається.

У разі смерті працівника, грошова компенсація за не використані ним дні щорічної відпустки, а також додаткової відпустки працівникам, що мають дітей, виплачується спадкоємцям, що передбачено частина 5 цієї статті КЗпП України і ст. 24 Закону про відпустки.

Розглянемо порядок оплати щорічних додаткових відпусток.

Відповідно до Порядку № 100, суми виплат, що належать працівникові протягом періоду щорічної основної відпустки та додаткової відпустки, тривалість якої визначається у календарні дні, обчислюються шляхом ділення загального доходу за останні дванадцять місяців, що передають наданню відпустки відпустка ділиться на відповідну кількість календарних днів у році (крім свят та неробочих днів) та множення результату (середньоденний заробіток) на кількість календарних днів оплачуваної відпустки.

Цей розрахунок можна подати у вигляді формули:

$$B = M : (365(366) - C) \times D$$

B - сума відпускних;

M - дохід працівника за останні 12 місяців (за фактично відпрацьований час);

365(366) - кількість календарних днів на рік;;

C - число святкових і неробочих днів, передбачених законодавством (табл. 2.4.)

D - час відпустки у календарних днях.

Таблиця 2.4. Святкові і неробочі дні на 2019 рік

| Дата | Свято |
|-----------|--|
| 1 січня | Новий рік |
| 7 січня | православне Різдво Христове |
| 8 березня | Міжнародний жіночий день |
| 28 квітня | Великдень |
| 1 травня | День праці |
| 9 травня | День перемоги над нацизмом у Другій світовій війні |
| 16 червня | Трійця |
| 28 червня | День Конституції України |
| 24 серпня | День незалежності України |
| 14 жовтня | День захисника України |
| 25 грудня | католицьке Різдво Христове |

Усі виплати включають до обчислення середньої зарплати в розмірі, в якому вони були нараховані, без вирахування утриманих податків, зборів (внесків), аліментів тощо, за винятком відрахувань із зарплати осіб, засуджених за рішенням суду до виправних робіт без ув'язнення.

Колективний договір зазвичай передбачає додатковий час відпустки:

1) для роботи зі шкідливими та важкими умовами праці залежно від результатів атестації робочих місць за умовами праці та працевлаштування працівника за цих умов;

2) для конкретного виду роботи, залежно від часу працевлаштування працівника в цих умовах.

Для отримання додаткової інформації дивіться таблицю 2.5

Також розглянемо порядок розрахунку допомоги по тимчасовій непрацездатності.

Підставою для призначення допомоги по тимчасовій непрацездатності є запис про непрацездатність працівника, в якому складаються такі записи:

1. особа, яка має право фіксувати робочий час, зазначає дні непрацездатності протягом тривалості хвороби;

2. управління кадрових ресурсів або особа, призначена наказом керівника діловодства, на підставі трудової книжки зазначає страховий стаж;

3. Комісія з соціального захисту (уповноважений) зазначає обсяг належної допомоги, а також кількість днів, на які вона призначена. Відсоток виплати листка про недієздатність визначається відповідно до статті 37 Закону України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та видатками на народження та похорони, де визначено, що допомога виплачується в таких розмірах (таблиця 2.6).

Таблиця 2.5. Види додаткових відпусток і їх характеристика

| Додаткова відпустка за роботу зі шкідливими та важкими умовами праці | Щорічна додаткова відпустка за особливий характер праці |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> - тривалість 35 календарних днів - надається за Списками виробництв, цехів, професій та посад, затвердженими Постановою КМУ від 17.11.1997 р. № 1290 - встановлюється колективним договором залежно від результатів атестації робочих місць за умовами праці, показники та критерії яких затверджені наказом Міністерства охорони здоров'я України і Мінпраці та соціальної політики України від 31.12.1997 р. № 383/55 «Про затвердження показників і критеріїв умов праці, за якими будуть надаватися щорічні додаткові відпустки працівникам, зайнятим на роботах, пов'язаних з негативним впливом на здоров'я шкідливих виробничих факторів», зареєстрованим у Мін'юсті України 28.01.1998 р. № 50/2490 | <ul style="list-style-type: none"> - тривалість більше 7 календарних днів - надається: <ul style="list-style-type: none"> ● окремим категоріям працівників, робота яких пов'язана з підвищеним нервово-емоційним та інтелектуальним навантаженням або виконується в особливих природних географічних і геологічних умовах підвищеного ризику для здоров'я, тривалістю до 35 календарних днів за Списком виробництв, робіт, професій та посад, затвердженим КМУ; ● працівникам з ненормованим робочим днем тривалістю до 7 календарних днів відповідно до списків посад, робіт і професій, визначених колективним договором, угодою <ul style="list-style-type: none"> - регулюється статтею 8 Закону про відпустки та Постановою КМУ від 17.11.1997 р. № 1290 |

Таблиця 2.6. Розмір допомоги працівникам у випадку непрацездатності

| № | Розмір допомоги | Стаж працівника |
|---|-----------------|------------------------|
| 1 | 100% | понад 8 років |
| 2 | 70% | від 5-ти до 8-ми років |
| 3 | 60% | від 3-х до 5-ти років |
| 4 | 50% | до 3-х років |

Пільги по тимчасовій непрацездатності виплачуються працівникам лише на їх основній роботі.

Перші п'ять днів оплачує власник або уповноважений ним орган за рахунок підприємства на головному робочому місці в порядку оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності через хворобу чи травму, крім нещасного випадку, за рахунок коштів підприємства, установи, організації, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 06.05.2001 року № 439.

Лікарняні виплачуються згідно графіку роботи підприємства за календарні дні, які припадають на дні тимчасової непрацездатності. Тривалість хвороби встановлюється в календарних днях, так що підприємство повинна виплатити за свій рахунок лікарняні за робочі дні, що припадають на перші п'ять календарних днів тимчасової непрацездатності.

Періодом, за який проводять розрахунок, є останні дванадцять календарних місяців, що передують місяцю, в якому став страховий випадок. Якщо хворий працював менше дванадцяти календарних місяців, розраховується середня зарплата за фактично відпрацьовані календарні місяці. А у випадку, якщо працівник захворів і працював менше календарного місяця, фактичний робочий час буде обчислюватися до настання страхового випадку.

Базою для розрахунок середньої заробітної плати ґрунтується на нарахування заробітної плати (основні та додаткові, а також заохочувальні та компенсаційні виплати), які оподатковуються і з яких сплачуються страхові внески.

Розрахунок допомоги по тимчасовій непрацездатності обчислюється в кілька етапів (рис. 2.8).

Допомога у зв'язку із вагітністю надається застрахованій особі у формі матеріального забезпечення, яке компенсує втрату заробітної плати, (доходу) на період відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами, що складають 126 дні.

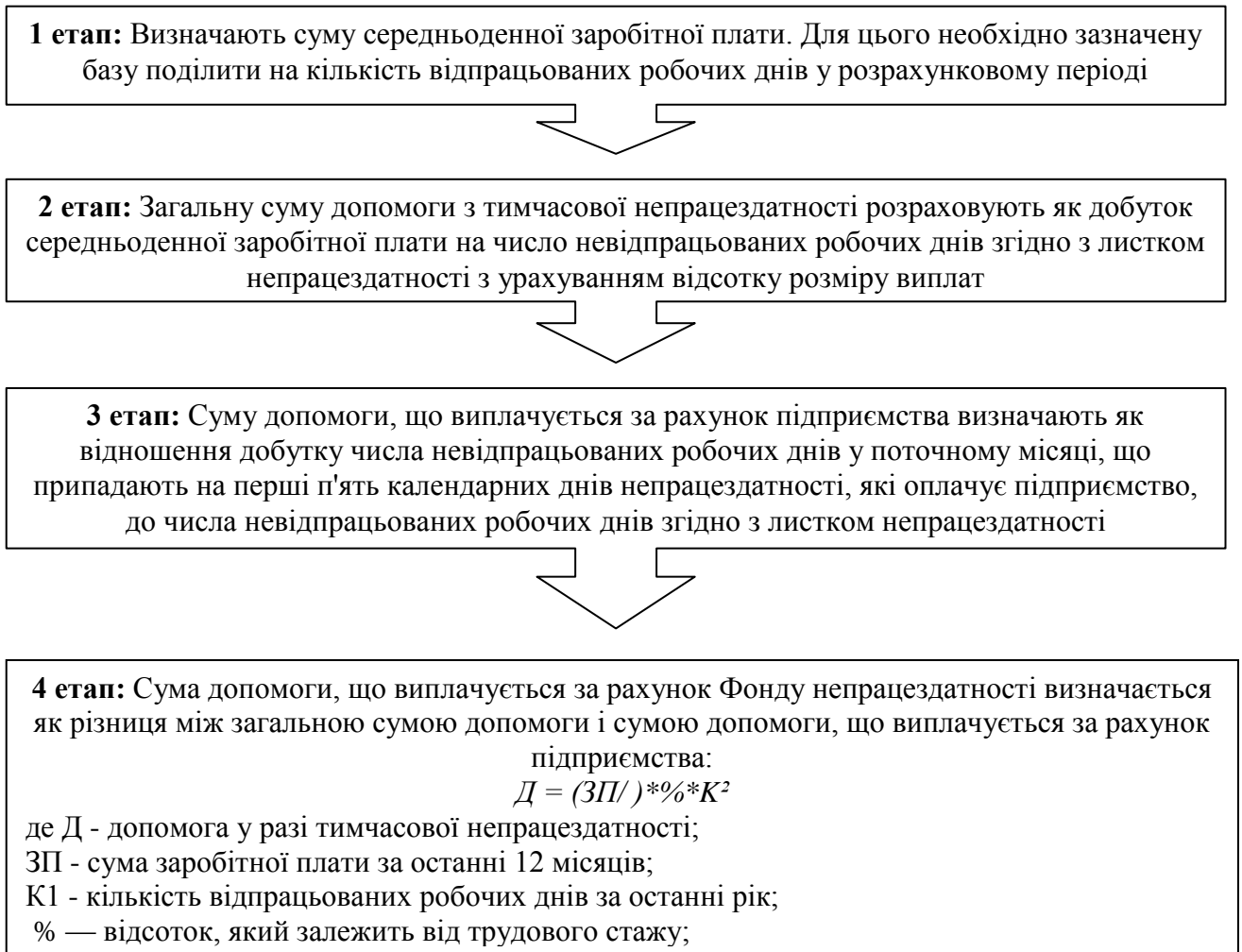


Рис. 2.8. Етапи нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності

Розмір допомоги у зв'язку із вагітністю надається застрахованій особі у розмірі 100% середньої заробітної плати (доходу) і не залежить від стажу. При обчисленні допомоги по вагітності та пологах середня місячна заробітна плата обчислюється виходячи з минулорічних виплат. Для працівників, які працювали в підприємстві менше року, середня зарплата розраховується виходячи з фактично відпрацьованих годин. Період розрахунку виключає час, протягом якого відповідно до чинного законодавства України або з інших поважних причин працівник не працював і за ним не зберігався заробіток або зберігався частково. Крім цього періоду, виплати не враховуються за період, коли середній дохід працівника а також тимчасову непрацездатність. Розрахунок даних показників відобразимо у таблиці 2.7.

Таблиці 2.7. Розрахунок показників

| Показник | Розрахунок |
|--------------------------|---|
| Середньоденний заробіток | $\frac{\text{ЗП за фактично відпрацьовані протягом дванадцяти місяців робочі дні}}{\text{дні}}$ |
| Нарахування виплат | Середньоденний заробіток за останні дванадцяти місяців і помножити на кількість робочих днів |

Згідно з ст. 77 КЗпП України, працівникам надається творче відпустка для закінчення дисертацій, написання підручників та інших випадках, передбачених законодавством.

Творча відпустка надається працівникам поряд з іншими відпустками, передбаченими законодавством, і оформляє наказом власника або уповноваженого ним органу підприємства.

Щодо оплата часу простою, то оплачується з розрахунку не менше 2/3 тарифної ставки, що відповідає працівнику категорії (окладу) за статтею 113 КЗпП.

Отже таким чином, виплати працівникам пільги в неробочий час - це різні види виплат, які включають як оплату невідпрацьованих годин протягом робочого дня, так і оплату невідпрацьованих робочих днів, включаючи: щорічну та додаткову відпустку, оплату додаткової відпустки колективу (передбачено законом), оплата навчальної відпустки та оплата періодів для професійної перепідготовки працівників; винагорода працівникам, які беруть участь у виконанні державних та громадських обов'язків; оплата пільгових годин підліткам, суми, сплачені працівникам за рахунок підприємств, з ініціативи адміністрації змушені були працювати за сумісництвом; оплата простоїв не з вини працівника та інші виплати.

З метою нарахування та оплати відпустки ми пропонуємо створити резерв оплати відпусток у ПрАТ ВТО «Надзбруччя». Щомісячна сума грошових відпусток визначається шляхом встановлення запланованого відсотка на фактичну заробітну плату. У цьому випадку виробничі витрати зростають рівномірно протягом року, але резерву вистачає на оплату відпускних.

Висновки до розділу II

1. Розглянуто порядок документування платіжних операцій із розрахунків виплат працівникам. Ми рекомендуємо внести зміни в Розрахункові платіжні відомість, додавши додатковий стовпчик із кодами ознак оподатковуваних доходів, оскільки ця інформація допомагає контролювати належним чином та їх оподатковувати, тим самим уникаючи помилок у проведенні необхідних утримань.

2. Ми пропонуємо запровадити єдину звітність з податку на доходи фізичних осіб і єдиного соціального внеску, оскільки запровадження такої об'єднаної звітності з ПДФО, ЄСВ та військовий збір, буде більш уніфікованою, і матиме такі переваги: спрощення ведення бізнесу та підвищення ефективності роботи контролюючих органів за рахунок створення єдиного уніфікованого документа шляхом об'єднання окремих видів звітності.

3. Розглянувши порядок обчислення відпускних, ми пропонуємо для нарахування та оплати відпускних за невідпрацьований час на ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» створити резерв оплати відпусток. Щомісячна сума резерву за відпустку визначається шляхом встановлення запланованого відсотка до фактичної заробітної плати. У цьому випадку витрати виробництва зростатимуть рівномірно протягом року.

4. Зважаючи на порядок обчислення розрахунку відпускних, ми пропонуємо встановити для нарахування та оплати відпускних за невідпрацьований час на ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» створити резерв оплати відпусток. Щомісячна сума резерву за відпустку, визначається шляхом встановлення запланованого відсотка до фактичної нарахування суми заробітної плати.

РОЗДІЛ III.

МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ РОЗРАХУНКІВ З ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ

3.1. Методика проведення аудиту розрахунків за виплатами працівникам

Необхідною умовою ефективного розвитку підприємства, незалежно від його форми власності, є матеріальна зацікавленість у результатах своєї праці робітників.

Заробітна плата на підприємстві є одним із елементів витрат на виробництво, що включаються до собівартості продукції, робіт (послуг), і, водночас, є ключовим фактором забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці, тому на цій ділянці обліку потребує контролю [73, с. 148].

На кожному підприємстві присутній внутрішній контроль, але його ефективність не завжди забезпечується. Так, малим підприємствам часто не вистачає достатнього персоналу, матеріальних ресурсів та рівня знань управлінців для організації потрібної їм системи. Контроль здебільшого здійснюють директор, головний бухгалтер та інші провідні спеціалісти, оскільки немає окремої служби контролю. Великі підприємства, які володіють достатніми матеріальними ресурсами та мають службу контролю, можуть погано керувати, і, як наслідок, виникають високі витрати, що негативно впливають на ефективність та фінансові результати діяльності підприємства.

Однією з форм контролю є аудит, вивчення організації обліку праці та її оплати в межах цієї системи, допомагає виявляти резерви підвищення ефективності і прибутковості підприємства. Аудит охоплює як мікроекономічні, так і макроекономічні питання, пов'язані з організацією праці та її оплати, і охоплює майже всі елементи трудових відносин. Систематичне проведення аудиторських перевірок дає можливість правильно оцінити стан та розвиток трудових відносин на підприємстві.

Аудит розрахунків з оплати праці відіграє важливу роль у системі як внутрішньому, так зовнішнього контролю.

Основними завданнями аудиту виплат працівникам на ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» є:

- дотримання законодавчо-нормативної бази щодо виплат (КЗпП, П(С)БО); ефективність внутрішнього контролю витрат на оплату праці;
- правильність визначення загальної суми оподаткованого доходу;
- відповідних нарахувань чи утримань;
- своєчасне перерахування до бюджету податків та обов'язкових платежів;
- резервування коштів для оплати відпусток.

Пропонуємо відповідну модель аудиту оплати праці, яка включає об'єкти, джерела інформації, методичні прийоми як самого процесу контролю, а також порядок узагальнення результатів (рис. 3.1).

| <i>Об'єкти аудиту</i> | | | |
|--|---|--|--|
| Відповідність трудового законодавства | Системи оплати праці | Первинна документація обліку праці та зарплати | Звітність в фондах і статистична звітність |
| <i>Джерела інформації</i> | | | |
| Нормативно законодавча інформація щодо праці та заробітної плати | Первинна документація до праці та заробітної плати, та правильне її складання | Облікова політика та правила внутрішнього розпорядку | Регістри бухгалтерського обліку та звітність |
| <i>Методичні прийоми аудиту</i> | | | |
| Дослідження, спостереження, перерахунок, перегляд, оцінка фактичної наявності, зіставлення | Прийоми порівняльного аналізу | Інформаційне моделювання | Дослідження документів |
| <i>Методичні прийоми узагальнення та реалізації результатів аудиту</i> | | | |
| Відомість порушень, аналітичні таблиці, розрахунки | Аналіз угруповання результатів аудиту | Юридичне обґрунтування виявлених недоліків | Вилучення оригіналів документів |
| Системне викладення недоліків у документах проведення аудиту | | Контроль за виконанням прийнятих рішень | |

Рис. 3.1. Модель аудиту операцій щодо оплати праці та її розрахунків

Для проведення аудиту повинен бути підготовлений загальний план такої перевірки. Планування роботи дає можливість приділити належну увагу важливим напрямам аудиту та сприяє ефективному розподілу роботи аудиторів. Визначаючи мету перевірки точності нарахування виплат працівникам аудиторю слід обговорити з клієнтом характер, обсяг та умови роботи.

План аудиторської перевірки розрахунків за виплатами працівникам повинен бути детальним, оскільки він дає вказівки щодо розробки програми аудиту, а його точна форма та зміст залежать від розмірів суб'єкта господарювання, складності аудиторської перевірки, а також від конкретних методик і технологій, які застосовуються аудитором, зобразимо їх у таблиці

Таблиця 3.1. Загальний план аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам

| Етапи | Період застосування | Мета | Методи |
|--------------------|--|--|--|
| Підготовчий | На початку аудиту, при плануванні та на протязі усієї перевірки, при корегуванні планової документації | Краще розуміння системи трудових відношень підприємства-клієнта; Виявлення невірно відображених фактів у звітності; Визначення потенціальних областей підвищеного ризику | Методи, які не пов'язані з розрахунками, які допускають використання загальних знань у сфері бухгалтерського обліку, поряд з достатнім розумінням системи контролю та обліку клієнта |
| Детальна перевірка | У процесі здійснення незалежних тестів по суті (оборотів та сальдо рахунків 47, 65, 66, 81) | Отримання аудиторських доказів, які забезпечують необхідний рівень впевненості в ефективності системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами робітникам, на підставі яких аудитор може зробити висновок щодо зниження аудиторського ризику | В цілому методи порівняння показників клієнта з розрахованим аудитором, процентні методи та метод балансової зв'язки: шляхом зіставлення з іншими показниками |
| Заключний | При аналізі виявлених відхилень, виконанні аналізу ефективності та підготовки аудиторського заключення | Підтвердження висновків, сформованих за результатами аудиторських процедур по суті на етапі детальної перевірки | Логічний аналіз та оцінка отриманої аудитором інформації, яка може підтвердити попередньо зроблені висновки або виявити сфери здійснення додаткових процедур |

В процесі проведення перевірки необхідно ознайомитися з обліковою політикою підприємства, щоб визначити, чи відповідає вона стандартам бухгалтерського обліку та звітності, вимогам чинного законодавства, вивчити систему внутрішнього контролю, окремі специфічні напрямки діяльності підприємства [61, с. 17].

Контрольні дії, що проводяться для вирішення певного завдання, дозволяють особам, що здійснюють внутрішній контроль, оцінити те, наскільки достовірні дані первинного обліку виробництва на підприємстві за період, який обраний для перевірки. Особливу увагу слід приділити нормативно-правовим документам, що регулюють трудовими відносинами з робітниками та порядку проведення нарахування та виплати заробітної плати. Необхідно належним чином розподілити ділянки обліку оплати праці працівникам, зокрема, облік виробітку продукції і заробітної плати, облік виконання норм виробітку, розрахунки з робітниками та службовцями з оплати праці тощо.

Основні показники, що підлягають перевірці під час аудиту, схематично показані на рисунку 3.2.

Виходячи з наведених на рисунку показників, аудитор повинен перевірити наступне:

- порядок дотримання законодавства про організацію бухгалтерського обліку на ПрАТ «ВТО «Надзбруччя»;
- достовірність відображення інформації в первинних документах та формах звітності щодо чисельності працівників на підприємстві;
- правильність визначення обсягу виконання робіт;
- наявність в документах обліку осіб, які не брали участі у виконанні робіт;
- достовірність відображення в документах обліку виконання робіт;
- відповідність даних аналітичного обліку з оплати праці показникам синтетичного обліку з рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівниками» у Головній книзі;
- законність надбавок і доплат до основної заробітної плати;

- правильність підрахунку підсумків а також у первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності[61, с. 327].

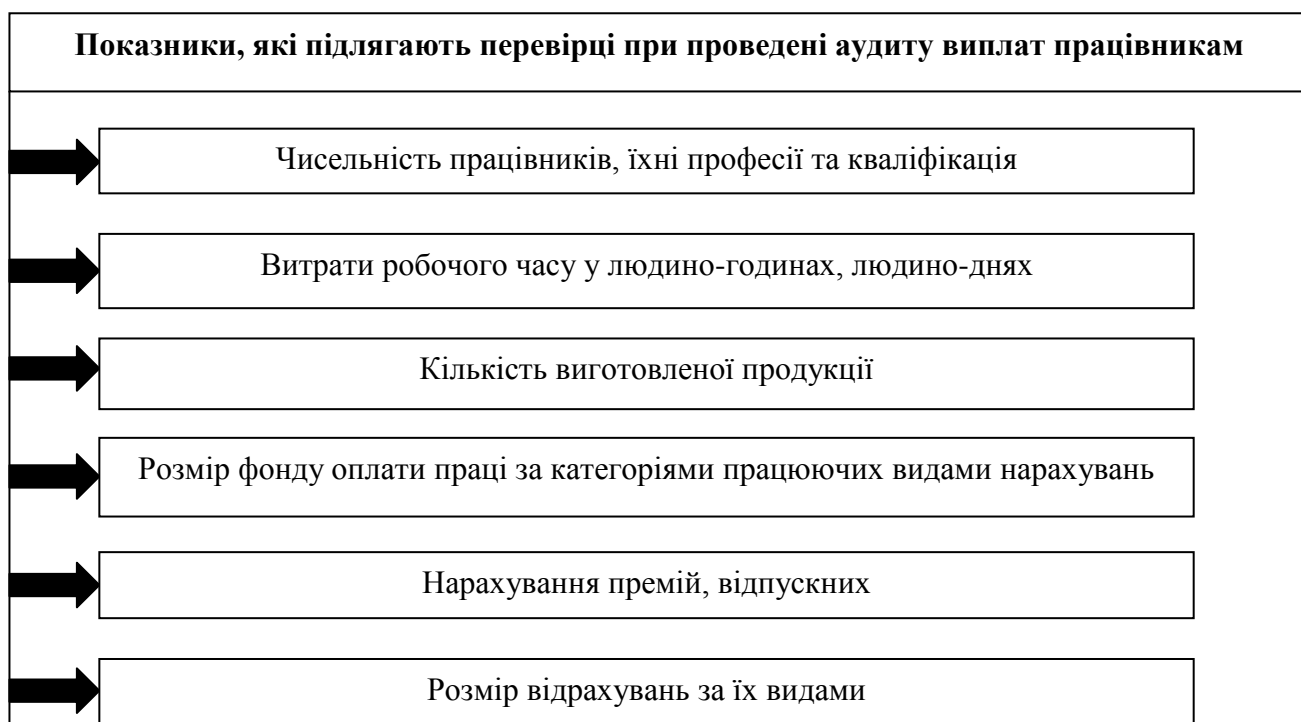


Рис. 3.2. Показники, які підлягають перевірці при проведенні аудиту виплат працівникам

Під час аудиту використовуються різні методи та методичні прийоми, які ми розглянемо на рис.3.3

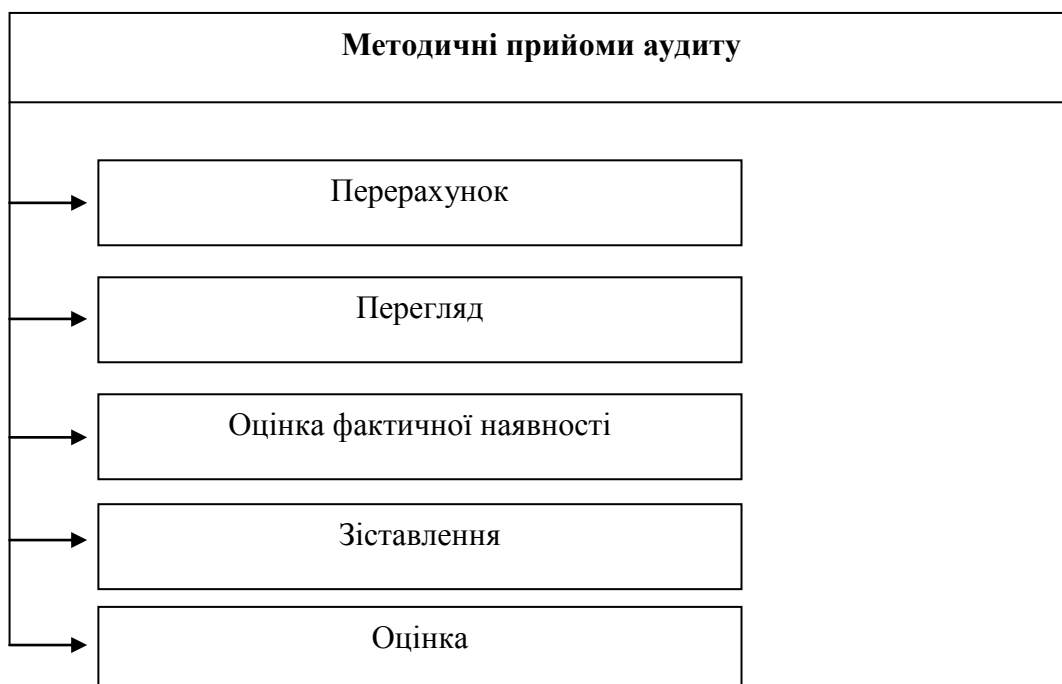


Рис. 3.3. Методи та методичні прийоми аудиту

Під час проведення аудиту на підприємстві ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» перевіряється розрахункова та платіжна відомість, особисті рахунки працівників та первинні документи (табелі, наряди тощо), що використовуються для нарахування заробітної плати. Аудитор визначає, яка система оплати праці використовується на підприємстві, і відповідно вибирає шлях перевірки. Методом арифметичного контролю визначає помилки в підрахунках у первинних документах або в розрахункових відомостях.

Контроль за використанням коштів на оплату праці на ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» має велике значення, у процесі проведення якого необхідно досліджувати використання фонду оплати праці, і виявляти можливість економії коштів у тому числі і за рахунок зростання продуктивності праці та зменшення трудомісткості.

Удосконалення організаційних аспектів аудиту виплат працівникам, пов'язано із застосуванням стандартизованих підходів до певних методів дослідження. В умовах ринкового реформування економіки України найчастіше змінюється нормативно-правова база в питаннях оплати праці, тому аудитор повинен постійно слідкувати за цими змінами і враховувати їх у ході аудиторської перевірки. Запропоновано модель аудиту операцій щодо виплат працівникам, процедуру поточного контролю обліку використання робочого часу на підприємстві та послідовність етапів перевірки, що передбачає дослідження правильності нарахування виплат та утримань з них.

Розроблено загальний план аудиторської перевірки розрахунків виплат робітникам та інших виплат працівникам, який повинен бути досить детальним.

3.2. Організація аналізу виплат працівникам на підприємстві

На кожному етапі суспільного розвитку ефективного функціонування суб'єктів господарювання забезпечувалось достатнім рівнем ресурсів, що

сприяли створенню суспільних благ. Тому дослідження питань оцінки і аналізу використання ресурсів завжди були в центрі уваги вчених. Провести повний аналіз використання трудових ресурсів, зростання продуктивності праці неможливо без адекватної оцінки витрат на оплату праці.

Питання аналізу виплат працівникам було досліджене в працях багатьох науковців, проте на сьогодні недостатня увага приділена послідовності проведення економічного аналізу за виплатами працівникам. Тому при розгляді даного питання дослідимо організацію економічного аналізу за виплатами працівникам для оцінки ефективності їх здійснення.

Основні завдання аналізу виплат працівникам відобразимо на рисунку 3.4.

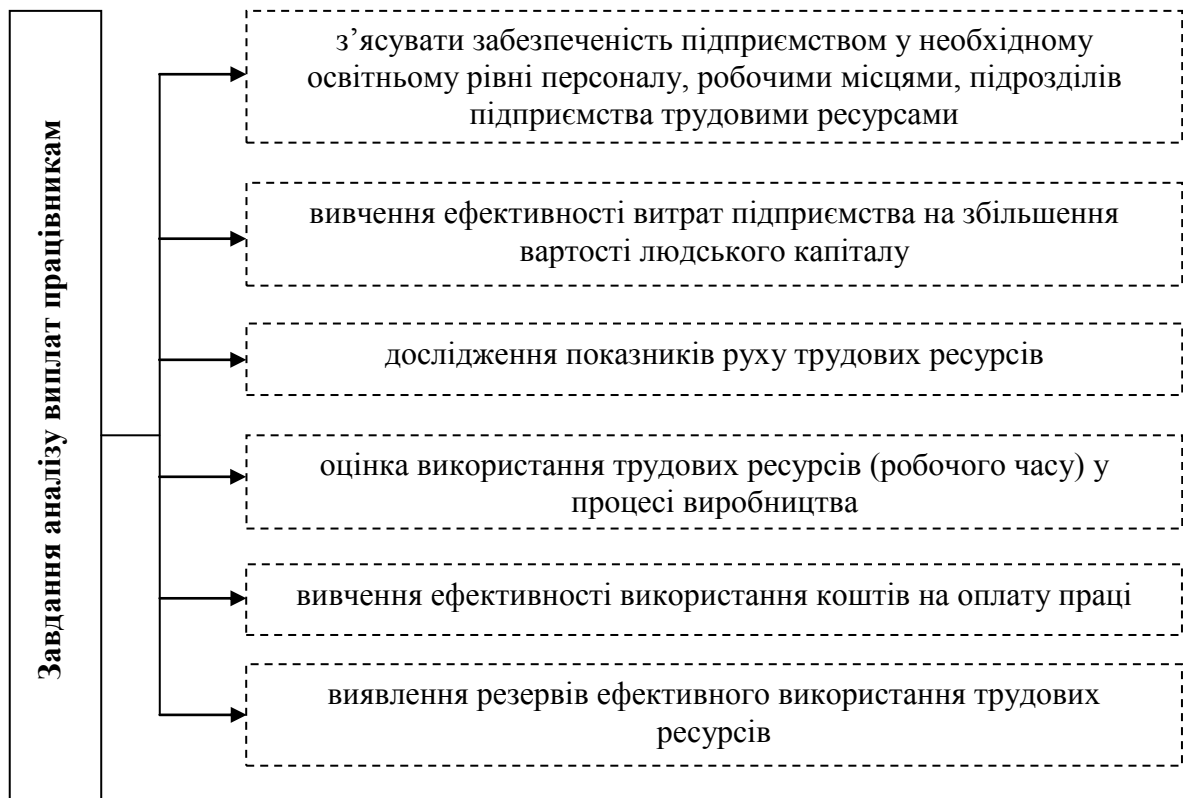


Рис. 3.4. Основні завдання аналізу виплат працівникам

Економічний аналіз виплат працівникам, що проводяться на ПрАТ «ВТО «Надзбруччя», повинен мати належну інформаційну базу, як показано в таблиці 3.2.

Використання внутрішньої не облікової інформації, зокрема, наказів керівників підприємства, дає можливість отримати дані про дозвіл на видачу

матеріальних допомог як у грошовій, так і не грошовій формі та інші заходи соціальної політики, що проводились на ПрАТ «ВТО «Надзбруччя».

Таблиця 3.2. Інформаційна база для проведення економічного аналізу виплат працівникам

| № | Група | Джерела інформації |
|-----|--|---|
| 1. | Планово-нормативна | норми і нормативи витрат праці та заробітної плати, соціально економічні норми і нормативи, кошториси витрат на соціальну діяльність, законодавчі акти, колективні договори та угоди, поточні та перспективні плани соціальної діяльності підприємства |
| 2. | Облікова: | |
| 2.1 | первинні документи | ВКО, акти на списання матеріальних цінностей, рахунки, довідки та розрахунки бухгалтерії, розрахунково-платіжні відомості, маршрутні листи, накази підприємству про прийняття на роботу та звільнення, листки з обліку кадрів, особові картки працівників, розпорядження про відпустки, платіжні відомості, акти приймання-передачі робіт, лікарняні листи тощо |
| 2.2 | рахунки бухгалтерського обліку | 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» у частині сум нарахованої заробітної плати та відрахувань, 471 «Забезпечення виплат відпусток», 472 «Додаткове пенсійне забезпечення», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівниками», 64 «Розрахунки за податками та платежами» |
| 2.3 | фінансова звітність | ф.№1 «Баланс», ф.№2 «Звіт про фінансові результати», Звіт про рух грошових коштів (форма № 3), Звіт про власний капітал (форма № 4) ф.№5 «Примітки до річної фінансової звітності», Додаток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» (форма № 6) |
| 2.4 | статистична звітність | ф. № 1-ПВ «Звіт з праці», ф. № 3-ПВ «Звіт про використання робочого часу», ф. № 6-ПВ «Звіт про кількість працівників, їх якісний склад та професійне навчання», ф. № 1-ПВ (умови праці) «Звіт про стан умов праці, пільги та компенсації за роботу зі шкідливими умовами праці», ф. № 1-ПВ (страйк) «Звіт щодо причин та наслідків страйку» |
| 2.5 | звітність до фондів соціального страхування | Персоніфікований звіт; Розрахунок суми страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування; Звіт про нараховані внески та витрати, пов'язані з загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і т. д. |
| 3. | Внутрішня поза облікова | накази, довідки про перевірки, акти ревізій (аудиту), протоколи нарад та ін. |
| 4. | Зовнішня | звітні дані споріднених підприємств, збірники статистичних матеріалів як вітчизняних так і закордонних установ про соціальну сферу та діяльність |
| 5. | Дані особистих спостережень аналітика | огляд приміщень соціального призначення, спостереження за здійсненням охорони праці на робочих місцях, опитування працівників підприємства тощо |

Продовження таблиці 3.2

| № | Група | Джерела інформації |
|----|---------------------|--|
| 6. | Інші джерела | Штатний розклад, мотиваційні картки, протоколи виробничих нарад, оперативна звітність цехів, відділів, служб підприємства, матеріали хронометражу та фотографій робочого дня, попередні результати аналогічних досліджень, податкова звітність |

Крім наведених вище, можуть бути використані інші джерела інформації, що містять відомості про витрати трудових ресурсів на утримання підприємства залежно від поставлених завдань. Оперативний аналіз базується на даних бухгалтерського обліку на підставі даних первинних документів. Прогнозний аналіз ефективності використання трудових ресурсів використовується для оцінки відповідних альтернативних управлінських рішень [71, с. 149].

Економічний аналіз виплат працівникам, як і кожен процес наукового дослідження, здійснюється за допомогою прийомів, зображених на рисунку (рис. 3.5).



Рис. 3.5. Прийоми економічного аналізу виплат працівникам
Розглянемо вищезазначені методичні прийоми більш докладно.

1. Розрахунково-аналітичні:

- порівняння; щоб цей прийом був ефективним, він повинен відповідати двом загальним вимогам. По-перше, необхідно порівнювати лише ті явища, між якими може бути об'єктивна схожість. По-друге, щоб знати об'єкти їх порівняння, слід здійснювати за найбільш важливими, істотними ознаками [63, с.47];

- абсолютні, відносні та середні величини - економічні явища, які вивчаються в процесі аналітичних досліджень, як правило, мають кількісну визначеність, яка виражаються в абсолютних та відносних величинах;

- ряди динаміки - застосовуються лише до довгострокового ретроспективного аналізу виплат працівникам;

- індексний метод використовується для вивчення динаміки показників та вимірювання впливу окремих факторів на формування людського капіталу;

- групування - узагальнює інформацію, наприклад, групування всіх витрат, які понесені підприємством для збільшення людського капіталу;

- балансове узагальнення - використовується для визначення забезпеченості підприємства необхідним освітньо-кваліфікаційним рівнем персоналу;

- прийоми графічного та табличного відображення даних - використовуються для кращого розуміння економічних явищ та процесів, тенденцій та закономірностей їх зміни та розвитку.

2. Евристичні:

- анкетування та інтерв'ю - використовуються для аналізу ефективності використання людського капіталу, а саме для визначення рівня мотивації працівників. Саме аналітик розробляє анкету для заповнення працівниками підприємства, для визначення рівня віддачі людського капіталу;

- інші евристичні методи - можуть бути використані для прогнозування найоптимальніших заходів щодо покращення використання людського капіталу підприємства.

3. Економіко-математичні. Для розширення сфери аналітичних досліджень та функцій управління економічний аналіз повинен застосовуватись на основі економіко-математичних методів. Серед переваг цих методів - прискорення економічного аналізу та більш повне вивчення впливу факторів на результат [64, с. 159].

4. Специфічні методи аналізу виплат працівникам: оцінка ефективності використання людського капіталу. Людський капітал не відокремлений від свого носія - людини. Тому існує зв'язок між психологічним станом людини та рівнем віддачі її особистого людського капіталу.

Підсумовуючи вищезазначене, слід підкреслити, що при проведенні аналізу розрахунків за виплатами працівникам доцільно звертати увагу на неформальні методи дослідження. А саме, спілкуватися безпосередньо з працівниками підприємства, активно контролювати їх поведінку (іноді навіть без їх відома), проводити різні анкетування, використовувати методи психологічного аналізу. Безперечно, для цього потрібен більш високий рівень знань у самого аналітика, проте в цих умовах забезпечується повний і достовірний аналіз облікової ділянки.

Визначивши та проаналізувавши методичне забезпечення економічного аналізу виплат працівникам зобразимо схематично етапи його проведення на рисунку 3.6.

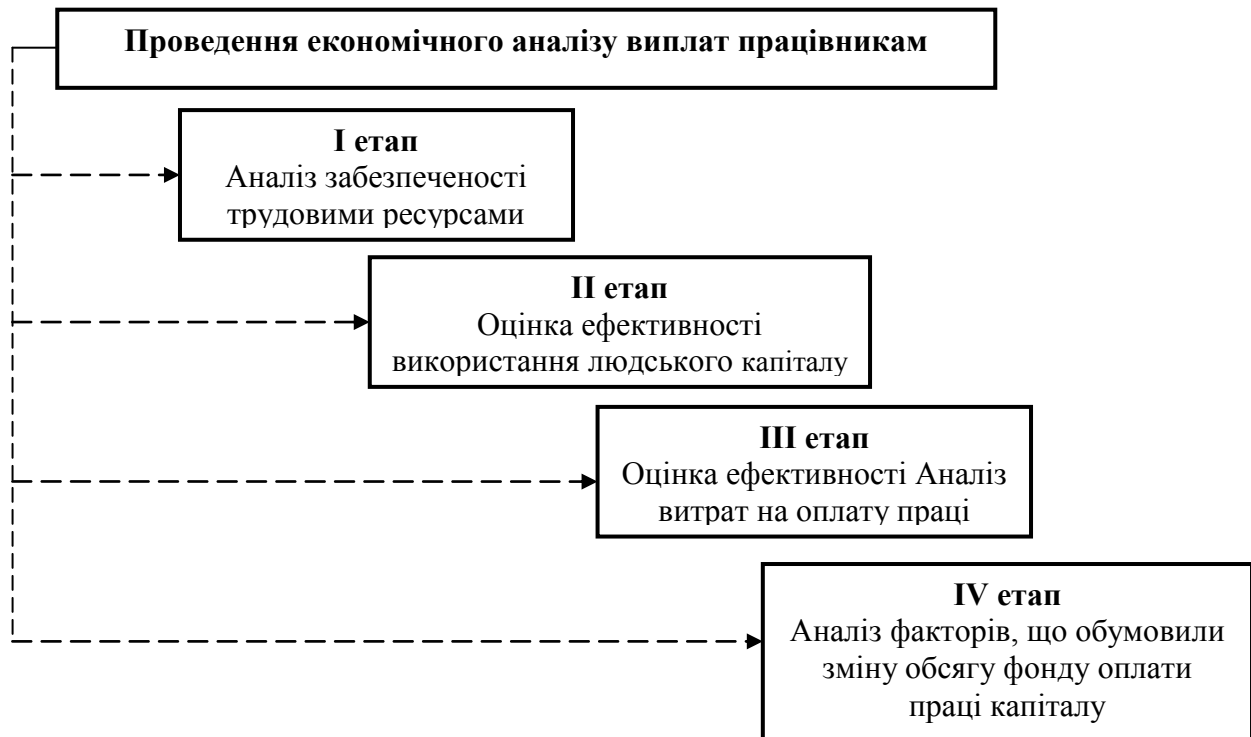


Рис. 3.6. Етапи економічного аналізу виплат працівникам

На першому етапі здійснюється аналіз забезпеченості трудовими ресурсами, визначається рівень освіченості персоналу, рівень здоров'я та рівень забезпечення інформацією [65, с. 272].

Другий етапом є оцінка ефективності використання людських ресурсів.

Третій етапом є аналіз витрат на оплату праці. Оцінку ефективності використання трудового потенціалу та підвищення продуктивності праці слід проводити нерозривно з витратами на оплату праці. Зростання виробітку працівників передбачає підвищення заробітної плати. Однак кошти на оплату слід використовувати так, щоб темпи підвищення продуктивності праці випереджали темпи зростання її оплати. Лише за цих обставин створюються реальні можливості збільшити розширення виробництва.

Четвертим етапом є аналіз факторів, що впливають на зміну обсягу виплат працівникам.

Аналіз динаміки фонду оплати праці необхідно доповнити визначенням та кількісною оцінкою основних факторів, що призвели до зміни його розміру.

Найважливішими показниками є: зміна середньооблікової чисельності працівників ПрАТ «ВТО «Надзбруччя»; зміна рівня середньої заробітної плати

працівників; зміна рівня реальної заробітної плати; інфляція протягом досліджуваного періоду; зміни в складі персоналу підприємства.

Перелік факторів, що підлягають оцінюванню, можна значно розширити за допомогою використання методів регресивно-корелятивного аналізу. Так, доцільно створити параметри моделі взаємозв'язку фонду оплати праці з обсягом товарообігу, доходів, прибутку підприємства, зміною кількості покупців, обсягу збуту та кількості робочих місць тощо.

Для оцінки ефективності виплат працівникам необхідно визначити забезпеченість підприємства персоналом, робочими місцями; вивчити ефективність витрат підприємства на збільшення вартості людського капіталу та використання коштів на оплату праці. Для вирішення цих аналітичних завдань ми вважаємо за доцільне дотримуватися наступних основних напрямів економічного аналізу виплат працівникам:

- 1) аналізу забезпеченості трудовими ресурсами;
- 2) оцінки ефективності використання людського капіталу;
- 3) аналізу витрат на оплату праці;
- 4) стратегічного аналізу виплат працівникам.

Для забезпечення інформаційних запитів різних користувачів вдосконалена методика організації аналізу виплат працівникам. До них належать аналіз забезпеченості трудовими ресурсами, оцінка ефективності використання людського капіталу, аналіз витрат на оплату праці та аналіз факторів, що обумовили зміну обсягу фонду оплати праці. Дотримання такої послідовності забезпечить оцінку ефективності здійснення виплат працівникам.

3.3. Оцінка ефективності виплат працівникам на підприємстві

В сучасних умовах розвитку ринкових відносин важливе значення на підприємстві відіграє раціональне використання фонду оплати праці. Адже, такі

витрати стимулюють зростання продуктивності праці, збільшують обсяг виготовленої продукції, покращують їх якість та забезпечують зростання фінансових показників підприємства. За цих умов існують реальні можливості для підвищення ефективності виробництва та для можливості підприємства своєчасно розраховуватися з своїх працівників та уникати простроченої заборгованості [68, с. 104].

Згідно із Законом України «Про оплату праці», заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [9].

У такому трактуванні заробітна плата розглядається лише як винагорода за виконану працівником роботу, а для підприємства «заробітна плата» є одним із елементів витрат підприємства. Деякі вчені під витратами на оплату праці розуміють суму величини фонду оплати праці та соціальних нарахувань [72, с. 174].

Отже, фонд оплати праці - це кошти, яку підприємство нараховує за певний період своїм працівникам до виплати відповідно до чинного трудового законодавства. Виплати працівникам складаються з:

1) винагорода в грошовій формі за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (фонд основної заробітної плати);

2) винагорода в грошовій формі за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці (фонд додаткової заробітної плати); інші заохочувальні та компенсаційні виплати [9];

3) виплати по закінченні трудової діяльності;

4) інші довгострокові виплати працівникам;

5) виплати при звільненні.

Ми пропонуємо провести аналіз наступним чином, послідовність дій відобразимо схематично на рисунку 3.8.



Рис.3.8. Загальна методика аналізу виплат працівникам

Оцінка динаміки, складу та структури розрахунків на підприємстві включає розрахунок абсолютних та відносних відхилень фактичної величини фонду оплати праці від запланованої, а також порівняння годинного, денного та місячного фонду оплати праці. Це дає можливість визначити перевитрати фонду заробітної плати як в цілому по працівникам, так і в розрізі окремих категорій.

Пристаюючи до аналізу використання фонду заробітної плати, що включається в собівартість продукції, необхідно розрахувати абсолютне і відносне відхилення фактичної його величини.

Абсолютне відхилення визначають порівнянням фактично використаних коштів на оплату праці в звітному періоді із базовою величиною фонду заробітної плати в цілому по підприємству, виробничих підрозділах і за категоріями працівників (робітник, керівник, спеціаліст). Слід зазначити, що абсолютне відхилення як таке не характеризує використання фонду заробітної плати, оскільки воно розраховується без зміни обсягу виробництва продукції.

Відносне відхилення обчислюється як різниця між фактично нарахованою сумою зарплати у звітному періоді і його базовою величиною, скоригованою на коефіцієнт виконання плану по виробництву продукції. При цьому лід взяти до

уваги, що коригується лише змінна частина фонду зарплати, яка змінюється пропорційно обсягу виробництва продукції [67, с. 144].

Абсолютні і відносні відхилення фонду оплати праці на ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» за 2017 рік розраховані у таблиці 3.3., з використанням показників фінансової звітності (Додаток А).

Слід зазначити, що перевитрата фонду оплати праці не призводить до збільшення собівартості продукції тоді, коли відсоток перевиконання плану виробництва вищий, ніж відсоток перевищення планового фонду заробітної плати. Оскільки зарплата на 1 грн. продукції зменшується, порівняно з плановим рівнем [72, с. 180].

Таблиця 3.3. Структура та динаміка фонду оплати праці на ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» за 2017 р., тис. грн.

| Показники | 2016 | | 2017 | | Абсолютне відхилення, +/- | Відносне відхилення, % |
|--|----------------|----------------|----------------|----------------|---------------------------|------------------------|
| | Сума, тис. грн | Питома вага, % | Сума, тис. грн | Питома вага, % | | |
| 1. Фонд основної заробітної плати, грн | 1975,7 | 89,72 | 2925,3 | 94,3 | +946,6 | +4,58 |
| 2. Фонд додаткової заробітної плати: | 226,3 | 10,28 | 176,7 | 5,7 | -49,6 | -4,58 |
| 2.1. надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів | 159,6 | 7,25 | 96,3 | 3,1 | -63,3 | -4,15 |
| 2.2. премії та винагороди, що носять системний характер | 23,9 | 1,09 | 19,9 | 0,64 | -4,0 | -0,45 |
| 2.3. оплата за невідпрацьований час | 42,8 | 1,94 | 60,5 | 1,95 | +17,7 | -0,01 |
| 3. Фонд оплати праці, Σ | 2202 | 100 | 3102 | 100 | +900 | - |

Аналізуючи дані таблиці можна зробити висновок, що з 2016р. по 2017 р. фонд оплати праці зріс. Питома вага в загальному фонді заробітної плати займає фонд основної заробітної плати 89,72% у 2016 р. та 94,3% у 2017 р. Це

означає, що на ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» окрім посадового окладу практично не додається ні премій, ні інших заохочувальних виплат.

Аналіз середньої оплати праці в підприємстві містить оцінку середньорічної, середньомісячної та середньої заробітної плати різних категорій персоналу, а також факторний аналіз впливу кількості працівників та їх середньої заробітної плати на фонд оплати праці підприємства загалом.

На наступному етапі аналізу витрат на оплату праці підприємства оцінюється співвідношення темпів зростання оплати та продуктивність праці.

Оцінка ефективності виплат працівникам здійснюється із застосуванням низки фінансових показників, зокрема – зарплатовіддача, що показує, скільки обсягу виробленої продукції припадає на 1 грн. фонду оплати праці:

$$ЗВ = \frac{ОВП}{ФОП}$$

де ОВП – обсяг випущеної продукції підприємства за період;

ФОП – фонд оплати праці підприємства за період.

Коефіцієнт закріплення фонду оплати праці (Кзакф) показує величину фонду оплати праці, що припадає на 1 гривню чистого доходу або собівартості реалізованої продукції. Позитивним для підприємства вважається зменшення цього показника щодо попередніх періодів:

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

де ЧД – чистий дохід підприємства;

СВ – собівартість реалізованої продукції.

Рентабельність витрат на оплату праці (Р) показує, скільки прибутку приносить 1 гривня витрат на оплату праці:

$$Р = \frac{Пр}{ФОП} \times 100\%$$

де Пр – прибуток підприємства.

Також розрахуємо такі показники, як частка заборгованості із заробітної плати (ЧЗпр) у загальній величині в джерелах фінансування підприємства. Зростання такого показника в динаміці є негативним, оскільки це вказує на збільшення боргової залежності підприємства:

$$\text{ЧЗпр} = \frac{\text{Заб пр}}{\text{К}}$$

де Заб пр – поточна заборгованість підприємства за розрахунками з оплати праці;

К – загальна величина капіталу підприємства.

Частка заборгованості із заробітної плати у сумі залучених джерел підприємства (Чз пр поз), зростання яких також є негативним явищем для підприємства:

$$\text{Чз пр поз} = \frac{\text{Заб пр}}{\text{ПК}}$$

де ПК – позиковий капітал підприємства.

Опрацювавши показники фінансової звітності ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» здійснимо обчислення даного показника (табл. 3.4.):

Таблиця 3.4. Показники ефективності виплат працівникам

| № | <i>Вихідні дані</i> | <i>2016</i> | <i>2017</i> | |
|--------------------------|---|-------------|-------------|-----------------------------|
| 1 | Обсяг випущеної продукції за період (ОВП) | 11277 | 11394 | |
| 2 | Фонд оплати праці (ФОП) | 2202 | 3102 | |
| 3 | Чистий дохід (ЧД) | 13415 | 11860 | |
| 4 | Прибуток підприємства (Пр) | 869 | 8 | |
| 5 | Поточна заборгованість підприємства за розрахунками з оплати праці (Заб пр) | 193 | 155 | |
| 6 | Позиковий капітал (ПК) | 4867 | 6070 | |
| 7 | Загальна величина капіталу підприємства (К) | 14389 | 25185 | |
| <i>Розрахунки</i> | | | | |
| | <i>Показники ефективності виплат працівникам</i> | 2016 | 2017 | Абсолютне відхилення (+, -) |
| 1 | Зарплатовіддача (Зв = ОВП/ФОП) | 5,1 | 3,7 | -1,4 |
| 2 | Коефіцієнт закріплення фонду оплати праці (Кзакф = ФОП/ЧД) | 0,2 | 0,3 | 0,1 |
| 3 | P = Пр/ФОП×100% | 39,5 | 0,3 | 39,2 |
| 4 | ЧЗпр = (Заб пр)/К | 0,01 | 0,01 | - |
| 5 | Чз пр поз = (Заб пр)/ПК | 0,04 | 0,03 | -0,01 |

Аналізуючи розраховані показники, бачимо, що зарплатовіддача зменшилась за аналізований період. Причиною цього є коливання фонду оплати праці при за 2017 рік. На кінець 2017 року цей показник становить 3,7, це означає, що на 1 грн. заробітної плати припадає 3,7 грн. обсягу виробництва, який нижчий, ніж на початку 2017 року, тобто тенденція до зниження негативна.

Провівши розрахунок, зазначимо, що коефіцієнт закріплення фонду заробітної плати для ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» наприкінці 2017 року зменшився, але не суттєво. Позитивним для підприємства є зменшення даного показника, тому надалі підприємство намагатиметься зберегти цей показник в нормі.

Показник рентабельності витрат на оплату праці суттєво збільшився у 2017 році у порівнянні з 2016 роком, що є позитивним явищем.

Зменшення показника заборгованості з оплати праці на ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» спричинено погашенням заборгованостей по заробітній платі.

Частка заборгованості з оплати праці в сумі позикових джерел у 2017 році зменшилась у порівнянні з 2016 роком на 0,01.

Збільшення частки позикових коштів посилило фінансову нестійкість ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» та підвищило його фінансові ризики. Залучаючи позикові кошти, підприємство збільшує свої фінансові витрати на суму відсотків, пов'язаних із використанням кредитних ресурсів. Це потребує від підприємства збільшення обсягів продаж.

Тому для покращення цього показника ми рекомендуємо залучати позиковий капітал під менший відсоток, ніж рентабельність підприємства, що дасть змогу підвищити прибутковість власного капіталу та розширити масштаби діяльності.

Для аналізу коефіцієнта співвідношення темпів росту продуктивності праці і середньої заробітної плати у ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» необхідно проаналізувати основні техніко-економічні показники його діяльності, що подано у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 Аналіз динаміки показників продуктивності праці та середньорічної зарплати у ПрАТ «ВТО «Надзбруччя»

| № З/п | Показники | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | Відносне відхилення, % | | |
|----------|---|-------|--------|--------|--------|------------------------|--------|--------|
| | | | | | | | | |
| 1 | Середньооблікова чисельність працюючих, осіб | 72 | 62 | 68 | 62 | 86,11 | 109,68 | 91,18 |
| 2 | Обсяг фактично виготовленої продукції, тис. грн. | 5987 | 7325 | 11277 | 11394 | 122,35 | 153,95 | 101,04 |
| 3 | Дохід (виручка) від реалізації продукції, тис. грн. | 7370 | 11203 | 13415 | 11860 | 152,01 | 119,74 | 88,41 |
| 4 | Продуктивність праці, тис. грн./особу | 83,15 | 118,15 | 165,84 | 183,77 | 149,09 | 140,36 | 110,81 |
| 5 | Фонд оплати праці, тис. грн. | 873 | 1771 | 2202 | 3102 | 202,86 | 124,34 | 140,87 |
| 6 | Середньорічна заробітна плата 1 працюючого, тис. грн./особу | 12,13 | 28,56 | 32,38 | 50,03 | 235,45 | 113,38 | 154,51 |
| 7 | Коефіцієнт співвідношення темпів росту продуктивності праці та середньорічної | x | x | x | x | 0,63 | 1,24 | 0,72 |

Згідно проведеного аналізу, можна зробити висновок, що у ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» спостерігається негативна динаміка співвідношення темпів росту продуктивності праці і середньої заробітної плати.

У 2016 році коефіцієнт співвідношення темпів росту продуктивності праці та середньорічної значно перевищував одиницю, що оцінюється позитивно, оскільки темп росту продуктивності праці перевищує темп росту заробітної плати, що дозволяє підприємству економити на фонді оплати праці. Проте, у 2017 році він значно скоротився і склав 0,72. Даний коефіцієнт залишається меншим за одиницю, що є негативним явищем для підприємства,

оскільки вказує на те, що заробітна плата збільшується більшими темпами ніж продуктивність праці.

До заходів, що допоможуть покращити динаміку коефіцієнта співвідношення темпів росту продуктивності праці і середньої заробітної плати у ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» можна віднести такі:

- переведення працівників на щорічно поновлюваний контракт;
- збільшення обсягу виготовленої продукції через збільшення кількості заключених договорів;
- омолодження персоналу, зростання чисельності працівників з вищою освітою, скорочення числа працівників пенсійного віку;
- виплата заробітної плати у відсотках від виручки;
- удосконалення управління виробництвом;
- встановлення жорсткої системи штрафних санкцій до порушників трудової дисципліни та ін.

Для підвищення ефективності виплат працівникам пропонуємо на підприємстві ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» вести додаткову посаду - економіст з праці. В обов'язки буде входити:

- проведення роботи з удосконалення організації праці, виплат працівникам;
- розрахунок заробітної плати та кількості працівників з урахуванням потреби в найбільш раціональному використанні робочої сили;
- розробити перспективи та річні плани роботи та зарплати організації та її підрозділів;
- вивчити ефективність використання існуючих форм та систем оплати праці.

Крім того, недоліком аналізу розрахунків за виплатами оплати праці працівників ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» є також те, що аналіз проводиться на основі звітності раз у рік. З метою вдосконалення методу аналізу виплат по зарплаті на підприємстві ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» рекомендуємо проводити

аналіз частіше: щоквартально, щомісячно. Також було б доцільно провести аналіз більш детально.

Висновки до розділу III

1. Під час аудиту нами запропоновано порядок проведення процедур контролю при проведенні аудиторської перевірки, зокрема: - виявлення наявності та встановлення відповідності чинному законодавству локальних нормативних документів; - перевірка обґрунтованості виробничої програми, визначення фонду оплати праці на прогнозований обсяг робіт, тарифних ставок, розцінок посадових окладів та оплати за контрактом; - перевірка правильності розрахунків з оплати праці у грошовій і натуральній формах, остаточних розрахунків в кінці року; - перевірка відповідності встановленому порядку оподаткування та здійснення утримань із заробітної плати; - вивчення стану синтетичного та аналітичного обліку оплати праці, перегляд достовірності звітності підприємства; - оцінка стану обліку, звітності про роботу та їх оплату праці, внутрішній контроль робочого часу та фонду оплати праці.

2. Для підвищення ефективності виплат працівникам ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» ми пропонуємо проводити щомісячний та щоквартальний аналіз таких показників, як зарплатовіддача; коефіцієнт закріплення фонду оплати праці; рентабельність витрат на оплату праці; частка заборгованості із оплати праці у сумі позикових джерел фінансування підприємства; коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості підприємства із оплати праці.

3. Нами здійснено оцінку ефективності виплат працівникам ПрАТ ВТО «Надзбруччя», зокрема, результати дослідження показали, що показник зарплато віддачі на кінець 2017 року знизився, і становив 3,7 грн, в порівнянні з початком 2016 року – 5,1 грн.; коефіцієнт закріплення фонду оплати праці – у 2017 році дещо зріс (на 0,1 грн) у порівнянні із 2016 роком; рентабельність

витрат на оплату праці – даний показник зменшився, у 2016 році становив 39,5 грн, а у 2017 – 0,3 грн; частка заборгованості з оплати праці у сумі позикових джерел фінансування підприємства не змінилась.

4. Також ми здійснили аналіз Аналіз динаміки показників продуктивності праці та середньорічної зарплати у ПрАТ «ВТО «Надзбруччя». Згідно проведеного аналізу, можна зробити висновок, що у ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» спостерігається негативна динаміка співвідношення темпів росту продуктивності праці і середньої заробітної плати. У 2016 році коефіцієнт співвідношення темпів росту продуктивності праці та середньорічної значно перевищував одиницю, що оцінюється позитивно, оскільки темп росту продуктивності праці перевищує темп росту заробітної плати, що дозволяє підприємству економити на фонді оплати праці. Проте, у 2017 році він значно скоротився і склав 0,72. Даний коефіцієнт залишається меншим за одиницю, що є негативним явищем для підприємства, оскільки вказує на те, що заробітна плата збільшується більшими темпами ніж продуктивність праці.

До заходів, що допоможуть покращити динаміку коефіцієнта співвідношення темпів росту продуктивності праці і середньої заробітної плати у ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» можна віднести такі: переведення працівників на щорічно поновлюваний контракт; збільшення обсягу виготовленої продукції через збільшення кількості заключних договорів; омолодження персоналу, зростання чисельності працівників з вищою освітою, скорочення числа працівників пенсійного віку; удосконалення управління виробництвом та ін.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження методики обліку, аналізу та аудиту виплат працівникам підприємства нами отримані наступні висновки:

1. Багато вітчизняних вчених досліджували зміст економічної категорії «заробітна плата», хоча досі не існує єдиного підходу до визначення цього терміна. Зокрема, ми пропонуємо таке тлумачення заробітної плати: це оплата послуг праці робітника, яка відображає соціально-економічний стан в національній економіці та рівень життя у суспільстві, дає можливість працівникові і його сім'ї отримати всі необхідні блага, а також заощаджувати на майбутнє, а виплати працівникам – це всі форми поточної та майбутньої компенсації та додаткових благ, що їх надає суб'єкт господарювання самостійно або через третю особу працівнику та членам його сім'ї згідно із законодавством та внутрішньою практикою в обмін на майбутні, поточні та минулі послуги.

2. Визначено, що нормативно-правове регулювання виплат працівникам на підприємствах, установах та організаціях здійснюється на макrorівні, мезорівні та мікрорівні. Зокрема, закони, нормативно-правові акти, договори, що регулюють процес забезпечення розрахунків із виплатою зарплат працівникам та визначають податкове навантаження, час відпусток, мінімальну заробітну плату, середню заробітну плату тощо. Дослідивши зміну мінімальної заробітної плати в Україні, ми з'ясували, що доходи від праці за останні 5 років значно зросли.

3. Розглядаються завдання обліку, аудиту та аналізу нарахування та виплати заробітної плати працівникам на підприємстві. Зокрема, облік праці і її оплати, особливої уваги заслуговує порядок організації виплат працівникам у відповідності з вимогами чинного законодавства. Що стосується аудиту, визначено порядок підтвердження достовірності інформації про нарахування виплати працівникам. Завдання аналізу виплати працівників визначено необхідність проведення дослідження ефективності таких витрат підприємства.

4. Розглянуто порядок документального оформлення операцій з розрахунків виплат працівникам. Ми рекомендуємо внести зміни у Розрахунково-платіжну відомість, шляхом введення додаткового стовпчика з кодами ознак оподатковуваних доходів, оскільки ця інформація допомагає контролювати виплати працівникам, належним чином їх оподатковувати, що сприятиме уникненню помилок в проведенні необхідних утримань.

5. Ми пропонуємо запровадити єдину звітність з податку на прибуток фізичних осіб та єдиного соціального внеску, оскільки запровадження такої об'єднаної звітності з ПДФО, військового збору та ЄСВ, буде більше уніфікованою з такими перевагами: спрощення ведення бізнесу і покращення ефективності роботи контролюючих органів за рахунок створення єдиного уніфікованого документа шляхом об'єднання окремих видів звітності.

6. Розглянуто процес нарахування та виплати заробітної плати на ПрАТ ВТО «Надзбруччя». Досліджено, що заробітна плата працівників підприємства видається з каси за видатковою відомістю, видатковими касовими ордерами чи довіреністю. Однак спосіб оплати через касу має свої недоліки, оскільки підприємство несе додаткові витрати на надання виділеного приміщення для готівки, доставку готівки з банку та назад та ведення обліку виплаченої заробітної плати. З цієї причини ми пропонуємо підприємству ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» змінити спосіб виплати заробітної плати шляхом використання зарплатного проекту та здійснити виплати працівникам за допомогою банківських платіжних карток.

7. Дослідивши порядок розрахунку відпускних, ми пропонуємо створити нарахування та оплати відпускних за невідпрацьований час на ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» створити резерв оплати відпусток. Щомісячна сума резерву на відпустку визначається шляхом встановлення запланованого відсотка до фактичної нарахованої суми заробітної плати.

8. Ми запропонували порядок здійснення контрольних процедур при проведенні аудиторської перевірки, зокрема: - виявити наявність та встановлення відповідності чинному законодавству локальних нормативних

документів; - перевірка правильності розрахунків з оплати праці у грошовій і натуральній формах, остаточних розрахунків у кінці року; - перевірка відповідності встановленому порядку оподаткування та здійснення утримань із заробітної плати; - вивчення стану синтетичного та аналітичного обліку оплати праці, перевірка достовірності звітності підприємства; - оцінка стану обліку, звітності про роботу та їх оплату праці, внутрішній контроль робочого часу та фонду оплати праці.

9. Для підвищення ефективності виплат працівникам ПрАТ «ВТО «Надзбруччя» ми пропонуємо проводити щомісячний та щоквартальний аналіз таких показників, як зарплатовіддача; коефіцієнт закріплення фонду оплати праці; рентабельність витрат на оплату праці; частка заборгованості із оплати праці у сумі позикових джерел фінансування підприємства; коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості підприємства із оплати праці.

10. Нами здійснено оцінку ефективності виплат працівникам ПрАТ ВТО «Надзбруччя», зокрема, результати дослідження показали, що показник зарплато віддачі на кінець 2017 року знизився, і становив 3,7 грн, в порівнянні з початком 2016 року – 5,1 грн.; коефіцієнт закріплення фонду оплати праці – у 2017 році дещо зріс (на 0,1 грн) у порівнянні із 2016 роком; рентабельність витрат на оплату праці – даний показник зменшився, у 2016 році становив 39,5 грн, а у 2017 – 0,3 грн; частка заборгованості з оплати праці у сумі позикових джерел фінансування підприємства не змінилась.

Перелік використаних джерел

1. Лучко М. Р., Бенько І. Д. Бухгалтерській облік у зарубіжних країнах : навчальний посібник: Знання, 2006. 311 с.
2. Соколов Я. В. Бухгалтерський учет от истоков до наших дней : навчальний посібник : ЮНИТИ, 1996. 256 с.
3. Катеринець Н. Облік праці за новими формами. *Дебет-Кредит*. 2009. № 5. С. 26-27.
4. Лука Пачолі «Трактат про рахунки та записи». *Фінанси і статистика* : монографія / ред. проф. Я. В. Соколова. 1974.
5. Малькова Т. Н. Древня бухгалтерія: якою вона була?. *Фінанси і статистика* : монографія. 1995. 127 с.
6. Лучко М. Р., Бенько І. Д.. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навчальний посібник : Знання, 2006. 138 с.
7. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку: в 2-х частинах. навчальний посібник. Житомир: ПП «Рута», 2001. 512 с.
8. Лучко М. Р., Бенько І. Д., Бухгалтерській облік у зарубіжних країнах : навчальний посібник : Знання, 2006. 66 с.
9. Про оплату праці : Закон України від 24.03.1995 № 108/95 Дата оновлення від 06.12.2016 : URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр>
10. Брезницька К. Ф. Аналіз сучасних систем оплати праці в зарубіжних країнах. *Управління розвитком*. 2011. № 8(105). С. 30-31.
11. Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку: підручник для студентів, Житомир: ПП«Рута». 2005. 43 с.
12. Васильчак С. В. Жидяк О. Р. Полянчич Т. М. Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві. *Наук. вісн. НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.12. С. 152–157.
13. Дубовська О. В. Теоретичні засади заробітної плати як соціально-економічної категорії. *Вісник ДДФА. Економічні науки*. 2014. № 2. С. 23-32.

14. Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Григор'єва М.І. Економіка праці й соціально-економічні відносини : навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 440 с.
15. Калина А.В. Економіка праці. К. : МАУП, 2009. 272с.
16. Колот А.М., Грішнова О.О., Герасименко О.О. та ін. Економіка праці та соціально-трудова відносини : підручник / за наук. ред. д-ра екон. наук, проф. А.М. Колота. К.: КНЕУ, 2009. 711 с.
17. Вачевська Н.Л. Теоретичні аспекти заробітної плати в умовах ринкової економіки. *Актуальні проблеми економіки*. 2005. № 1 (43). С. 177-187.
18. Мочерний С. В. Економічна теорія : посібник. К.: Видавничий центр «Академія», 2003. 84 с.
19. Пашуто В. П. Організація, нормування і оплата праці на підприємстві: посіб. М. : КНОРУС, 2005. 311 с.
20. Петрова І. Л. Сегментація ринку праці : теорія і практика регулювання К. : Таксон, 1997. 246 с.
21. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія : підруч. К. : Знання, 2007. 263 с.
22. Швець Л. П. Дослідження шляхів удосконалення використання фонду оплати праці та системи преміювання на підприємствах зв'язку. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2009. Т. 1, № 4. С. 40-45.
23. Яременко Л. М. Концептуальні засади оплати праці в умовах ринкової економіки. Веб-сайт. URL : http://www.nbuv.gov.ua/old_jm/Soc_Gum/Evu/2010_15_1/Yarem.pdf.
24. Іванілов О.С. Економіка підприємства : підруч. для студ. вищ. навч. закл. К. : Центр учбової літератури, 2009. с. 114.
25. Бутинець, Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку : навч. посіб. Житомир : ПП «Рута», 2001. с. 69, с. 512.
26. Бухгалтерський фінансовий облік : підруч. / ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. 5-е вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2003. 76 с.

27. Овсюк Н. В., Радченко О. Ю. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Житомирський державний технологічний університет. 2012. Веб-сайт. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/3003/40.pdf?sequence=1>.

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

29. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 34 "Платіж на основі акцій" : наказ Міністерства Фінансів України від 30.12.2008 №1577. Дата оновлення: 09.12.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0057-09>.

30. Конституція України : Закон України від 15.03.2016 № 1 рп / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.

31. Кодекс законів про працю України VIII від 06.04.2017 № 2005 VIII від 06.04.2017 VIII. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.

32. Податковий кодекс України № 2146-VIII від 07.09.2017 VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

33. Про оплату праці : Закон України від 24.03.1995 № 108/95 Дата оновлення від 06.12.2016 : URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95> вр.

34. Про відпустки : Закон України від 17.05.2016 № 1366 VIII ВР. Дата оновлення: 30.05.2019. URL: <http://zakon.kadrovik01.com.ua/regulations/8186/8190/460776>.

35. Про колективні договори і угоди : Закон України № 77VIII від 28.12.2014 XII Дата оновлення: 28.12.2014. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3356-12>

36. Про встановлення прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати : Закон України від 12 жовтня 2010 року № 1646 VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1646-17>.

37. Про Державний бюджет України на 2019 рік : Закон України від 21.12.2016 № 1801 VIII URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/ru/1801-19>.

38. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 8 липня 2010 року № 2464 17. Дата оновлення: 06.06.2019. URL:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.

39. Про охорону праці : Закон України від 23.03.2017 № 1977 VIII XII/ Дата оновлення: 19.12.2017. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1977-19>.

40. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам" від 28 жовтня 2003 року № 601. Дата оновлення: 09.12.2011. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.

41. Про затвердження порядку обчислення середньої заробітної плати: Постанова Кабінету Міністрів України № 100 від 8 лютого 1995 р. Дата оновлення: 29.07.2015. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/542>.

42. Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів населення: Постанова КМУ № 836 від 16.11.2016 Дата оновлення: 28.02.2018. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/836-2016-п/para2n2>.

43. Коляда Т. А. Диференціація правового регулювання праці за трудовим законодавством України : ав тореф. дис. на здоб. наук. ступ. канд. юрид. наук. 12.00.05 Нац. ун-т внутр. справ. Х., 2014. 21 с.

44. Кесарчук Г. С. Удосконалення організації обліку розрахунків за виплатами працівникам. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2013. С. 240.

45. Івахненко С. В. Контроль чи аудит? Проблеми термінології на сучасному етапі. *Наукові записки, Економічні науки*. Національний університет „Києво-Могилянська академія” . Київ : Видавничий дім «КМ Академія» , 2015. С. 50.

46. Олійник О.В. Економічний аналіз: Практикум для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця Житомир: ПП «Рута» , 2003. 496 с.

47. Інструкції зі статистики заробітної плати №5 від 13.01.2004 р. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG8713.html.

48. Карпушенко М.Ю. Організація обліку : навч. посіб. Х.: ХНАМГ, 2011. 48 -54 с.
49. Денчук П. Н. Рожелюк В. М. Організація документообігу як основного інструмента забезпечення функціонування ефективної системи комунікації на переробному підприємстві. *Міжнародний науково виробничий журнал. Сталий розвиток економіки*. 2014. с. 29.
50. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці : Наказ від 5 грудня 2008 р. № 489 / Державний комітет статистики України. 2008. URL: <https://docs.dtkr.ua/download/pdf/1157.103.2>.
51. Про затвердження Інструкції про порядок ведення трудових книжок працівників : затв. наказом Міністерства праці України, Міністерства юстиції України, Міністерства соціального захисту населення України від 29 липня 1993 р. № 58. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG110.html.
52. Про затвердження типових форм первинного обліку особового складу : Міністерство статистики України №227 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z110a-93>.
53. Безверхих К. Шляхи удосконалення первинного обліку непрямих витрат, пов'язаних із виплатою заробітної плати. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 3. С. 142.
54. Камінська Т.Г. Первинна облікова документація та її інформативні властивості. *Економіка АПК*. 2008. № 12. С. 112-117.
55. Савицька О.П. Сучасний стан оплати праці та рівень вартості робочої сили в сільському господарстві. *Оплата праці в АПК*. 2011. № 5. С. 15-17
56. Золотухін О. Нарахування та виплата зарплати: документальне оформлення. *Баланс-Агро*. 2009. № 11. С. 23,25.
57. Наказ Мінфіну України №717 від 20.10.2005 року до Плану рахунків та Інструкції № 291. Міністерство фінансів України. 2005. URL: <http://www.uapravo.net/akty/administrationresolution/akt9phhe9f.htm>.
58. Про затвердження умов, тривалості, порядку надання та оплати творчих відпусток : Постанова КМУ від 19.01.1998 р. № 45. Кабінет Міністрів

70. Гетьман О.О., Шаповал В.М. Економіка підприємства : навчальний посібник - 2-ге видання. К.: Центр учбової літератури, 2010.
71. Таркуцяк А.О. Фінансовий аналіз та управлінські рішення (на прикладі роботи вищого навч. закладу) : навч. посіб. К. : Вид-во Європ. ун-ту, 2002. с. 149.
72. . Барановська І. В. Сучасна податкова система України з точки зору підприємця. *Актуальні проблеми економіки*. 2008. № 8(86). с. 172.
73. Економічний аналіз: теорія і практика : підручник / за ред. А. Г. Загороднього. Львів : Магнолія плюс, 2006. 48 с.
74. Овсюк Н.В., Радченко О.Ю. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСБО 19: порівняльний аспект. *Житомирський державний технологічний університет*. 2012. №3 с. 87.
75. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу 2004. 350с.
76. Камінська Т.Г. Первинна облікова документація та її інформативні властивості . *Економіка АПК*. 2008. № 12. С. 112-117.
77. Сук Л.К. Фінансовий облік : навч. посібник. К. : Знання, 2012. 647 с.
78. Грішінова О.А. Економіка праці та соціально-трудова відносини: Підручник. 5-те вид. К.: Центр учбової літератури, 2011.
79. Гуль Т. Заповнюємо Табель обліку робочого часу. *Бухгалтерська газета «Оплата праці»*. 2016. № 18/1 с. 86.
80. Закаблук Г.О. Удосконалення форм і систем оплати праці за мотиваційним та стимулюючим механізмами. *Економіка та підприємство*. 2013. № 2 с. 113.
81. Інструкція про порядок ведення трудових книжок, затвердженою спільним наказом Мінпраці, Мін'юсту, Міністерства соціального захисту населення України від 29 липня 1993 р. № 58. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0110-93>.
82. Коваленко О.В., Привалова К.В. Вдосконалення системи оплати праці на підприємстві . *Вісник Запорізька державна інженерна академія*. 2014 с. 51.

83. Шкуліпа Л.В. Вплив макроекономічних чинників на заробітну плату працівників. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2013. № 41 с. 119.
84. Шокот О. Аудит розрахунків з оплати праці з використанням комп'ютерних технологій. *Міжнародний науковий журнал*. 2016. № 1.
85. Редзюк Т. Ю. Особливості контролю розрахунків з оплати праці. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. берез. (Вип. 4). Веб-сайт. URL: <http://www.global-national.in.ua/archive/4-2015/215.pdf>.
86. Шоляк О.Ю. Внутрішньогосподарський контроль розрахунків з оплати праці. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. *Економічні науки*. 2009. Вип. 16(1).
87. Ворона Н. Документальне оформлення нарахування заробітної плати. *Податки та бухгалтерський облік*. Спецвипуск. 2016. № 50. Веб-сайт. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/june/issue-50/article-18971.html>.
88. Портянка А.Г. Контроль розрахунків з оплати праці. Економічні проблеми сталого розвитку: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої пам'яті проф. Балацького О. Ф. (м. Суми, 24-26 квітня 2013 р.) : у 4 т. / за заг. ред. О. В. Прокопенко. Суми : Сумський державний університет, 2013. – Т. 4
89. Оляднічук Н. В. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам та його удосконалення. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2014. Вип. 84. с. 167.
90. Мельник Т.Г., Корінцева О.І. Економіка підприємства : навч. посіб. Суми: ВТД «Університетська книга», 2013 с. 26.
91. Миронова Ю.Ю. Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Економіка і регіон: наук. вісн. ПолНТУ*. 2016. № 1. Веб-сайт. URL: <http://reposit.pntu.edu.ua/handle/PolNTU/569>.
92. Кравченко Л.І. Аналіз господарської діяльності в торгівлі : підручник 8-е вид., випр. і доп. М .: нове знання , 2005. Веб-сайт. URL: <http://www.tajfan.com/wp-content/uploads/.pdf>.

93. Кузьменко К. Ю. Аудит розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Технології та дизайн*. 2016. № 1 (18). Веб-сайт. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/td_2016_1_18.

94. Лень В. С. Виплати працівникам: поняття, структура та облік. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2015. № 2 (2). Веб-сайт. URL: <http://www.ekona.org.ua/repository/download/236.pdf>

95. Мардус Н. Ю. Особливості обліку, аудиту і аналізу оплати праці на підприємстві. Дослідження та оптимізація економічних процесів : тр. 12-ї Міжнар. наук.-практ. конф., 6-8 грудня 2016 р. Харків : НТУ "ХПІ", 2016 с. 169.

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

97. Гудзь Н. В. Денчук П. Н., Романів Р.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник для внз, М-во освіти і науки України. 2-ге вид., перероб. і допов. К. : Центр учб. літ., 2016. с. 89.

98. Демченко М.М. Контроль виплат працівникам підприємства. *Молодий вчений*. 2016. №3(30). Веб-сайт. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/ru/archive/30>.

99. Брік С. В., Дегтяр Д. В. Шляхи вдосконалення організації обліку оплати праці на підприємстві. *Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ» : зб. наук. пр. Темат. вип. : Технічний прогрес та ефективність виробництва*. Харків : НТУ "ХПІ". 2015. № 60 (1169).

100. Григоревська О.О. Шляхи удосконалення організації бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. 2015. Вип. 2.. Веб-сайт. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2015_2_10.

101. Білова Н. Відпускні: як нарахувати та відобразити в обліку. *Бухгалтер 911*. 2016. № 21. Веб-сайт. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2016/may/issue-21/article-17347.html>.

102. Починок Н. В. Проблеми підвищення кваліфікації працівників на підприємствах. Сучасні тенденції та проблеми розвитку інвестиційно-будівельного комплексу. Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції, 29-30 листопада 2007 року. Тернопіль: Принтер-інформ, 2007. С. 135-138.

103. Починок Н. В. Система обліково-аналітичного забезпечення управління персоналом. Управління розвитком: зб. наук. робіт. Харків: ХНЕУ, 2011. № 5(102). С. 110–111.

104. Починок Н. В. Методи обліку витрат на персонал відповідно до інформаційних потреб користувачів. Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепція управління. Матеріали міжнар. наук–практ. конф., 2011 р., 19–20 травня, м. Судак. Сімферополь, ВД «АРІАЛ», 2011. С. 275–278.

105. Починок Н.В. Джерела формування кількісної та якісної складових персоналу підприємства. Вісник Львівської комерційної академії. Львів : Вид-во Львівської комерційної академії, 2011. Вип. 36. С. 309-315.

106. Омецінська І., Починок Н. Проблемні аспекти ціноутворення у вітчизняних підприємствах. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2017. Вип. 3. С. 75-86.

107. Задорожний З.-М. В. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку в Україні // Економічний аналіз. 2010. Випуск 6. С. 163-169