

ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ ФІНАНСІВ ТА ОБЛІКУ

Кафедра обліку і оподаткування

МІЖДИСЦИПЛІНАРНА  
КУРСОВА РОБОТА

на тему:

«Обліку й аудит праці і заробітної плати»

Студента 5 курсу групи ОПДм-11  
галузі знань 07 «Управління та адміністрування»  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Мельник Р.О.

(прізвище та ініціали)

Керівник \_\_\_\_\_

(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Національна шкала \_\_\_\_\_

Кількість балів: \_\_\_\_\_ оцінка: ECTS \_\_\_\_\_

Члени комісії \_\_\_\_\_

(підпис)

(прізвище та ініціали)

(підпис)

(прізвище та ініціали)

(підпис)

(прізвище та ініціали)

Тернопіль, 2020

## ЗМІСТ

Вступ.....	3
1. Поняття, роль та функції оплати праці в умовах ринкової економіки.....	5
2. Види, форми і системи заробітної плати.....	13
3. Документальне оформлення і облік відпрацьованого часу й виробітку робітників.....	21
4. Організація синтетичного і аналітичного обліку розрахунків із заробітної плати.....	29
5. Методика нарахувань і утримань із заробітної плати.....	36
6. Аудит заробітної плати та пов'язаних з нею розрахунків.....	52
Висновки.....	63
Список використаних джерел.....	66

### РОЗРАХУНКОВА ЧАСТИНА

## ВСТУП

В умовах сьогодення заробітна плата є найважливішим елементом підвищення зацікавленості працівників у результатах своєї праці, її продуктивності, а в результаті і збільшення обсягів виробленої продукції, поліпшення її якості та асортименту. Збільшення ефективності загальної продуктивності обумовлено, насамперед, збільшенням виробництва та поліпшенням умов та якості роботи. В умовах переходу економіки України на ринковий механізм функціонування головними завданнями є прискорення науково-технічного прогресу, зниження витрат живої праці, механізація трудомістких робіт, поліпшення використання трудових ресурсів, зменшення збоїв робочого часу. Відображення праці й заробітної плати одна із найважливіших і складних ділянок роботи, що потребує точних і оперативних даних, у яких зазначається зміна чисельності робітників, витрати робочого часу, категорії робітників, виробничих витрат. Облік праці і заробітної плати займає одне з центральних місць у всій системі обліку на підприємстві. Питаннями облікових процесів заробітної плати висвітлені в працях вітчизняних та іноземних вчених-економістів, а саме: Бутинця Ф.Ф., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Дерія В.А., Завгороднього В.П., Задорожного З.В., Крупки Я.Д. Пархоменко В.М., Починок Н.В., Пушкаря М.С., Ткаченка Н.М. та інших, роботи цих авторів носять дискусійний характер з деяких питань і потребують подальших досліджень та наукових розробок. Тому удосконалення теорії й практики ведення обліку та аудиту оплати праці і заробітної плати в сучасних умовах соціально-економічного розвитку стає нагальною потребою та визначає **актуальність** теми курсової роботи.

**Мета і завдання курсової роботи.** Метою даної роботи є теоретичне дослідження та практичне застосування методики обліку і аудиту розрахунків по заробітній платі. Для досягнення поставленої мети було поставлено наступні завдання:

- визначити економічну сутність заробітної плати та методи її нарахування;
- дослідити організацію бухгалтерського обліку заробітної плати на

підприємствах України;

- вивчити методику синтетичного та аналітичного обліку нарахування заробітної плати;
- дослідити методику проведення аудиту розрахунків по заробітній платі.

**Об'єкт і предмет дослідження.** Об'єкт дослідження – дані поточного обліку і звітності досліджуваного підприємства.

Предметом дослідження даної роботи є проблеми організації обліку і аудиту заробітної плати.

## **1. Поняття, роль та функції оплати праці в умовах ринкової економіки**

В сучасних економічних системах основним доходом населення є заробітна плата. В економічній науці є чимало варіантів визначення поняття заробітної плати.

За концепцією В. Петті, Д. Рікардо, заробітна плата є грошовим виразом «мінімуму засобів існування». А.Сміт, зазначає, що заробітна плата включає в себе вартість життєвих засобів людини, щоб вона могла «працювати». А. Маршал в «життєво необхідні засоби» включає вже засоби «щоб працювати» і «щоб жити». В.Петті в вважав, що заробітна плата – це ціна праці. [51, с.35]

За уважимо, щона початку ХІХ століття була поширена теорія заробітної плати, що ґрунтується на теорії «трьох факторів» Ж.Б. Сея. [51, с.36]

Необхідність прямого втручання в регулювання величини й динаміки заробітної плати обґрунтував Дж.М. Кейнс. Щоб уникнути соціальних потрясінь, він запропонував замість зниження зарплати шляхом перегляду колективних угод використати поступове або автоматичне зниження реальної зарплати в результаті зростання цін. Кейнс обґрунтував необхідність політики жорсткої грошової заробітної плати. [51, с.19]

Праця в сучасній економічній теорії однозначно вважається фактором виробництва, а заробітна плата – ціною використання праці робітника. Основоположником теорії став вчений С.Г. Струмінін. Його ідеї набули розвитку в працях американських вчених П.Самуельсона та В.Нордгауза з подальшим створенням концепції людського капіталу. [20, с.38]

Розрізняються два аспекти заробітної плати: економічний і правовий. З економічної точки зору заробітною платою вважається вартість або ціна праці в грошовій формі як частка працівника в національному доході, що на еквівалентній основі виплачується йому за виконану роботу.

Юридичною категорією заробітна плата стає тоді, коли правовими нормами визначаються розмір та порядок її виплати за виконану роботу. Для правового визначення заробітної плати має значення обов'язок роботодавця

виплачувати працівникові винагороду за його працю, з одного боку, і наявність у працівника суб'єктивного права на одержання цієї винагороди за попередньо встановленими нормами праці, – з другого.

Політика винагороди за працю організовується так, щоб свідома ініціатива працівників була спрямована на підвищення продуктивності праці, удосконалення своєї кваліфікації, надавала працівнику можливість своєю працею збільшувати свій трудовий дохід.

За загальним правилом, заробітна плата є винагородою в грошовому виразі, яку працівник одержує від підприємства чи фізичної особи, для яких виконує обумовлену трудовим договором роботу. Розмір цієї винагороди залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

Правове визначення заробітної плати міститься у ст. 94 Кодексу законів України про працю, відповідно до неї заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. [30, с.57]

Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства (ст. 1 Закону України «Про оплату праці»).

У законодавстві вживаються два терміни – «оплата праці» і «заробітна плата». Традиційно щодо оплати праці найманих працівників застосовується термін «заробітна плата», ним підкреслюється те, що грошова винагорода виплачується за витрачену працю, за роботу, яка виконана. Крім того, тут підкреслюється також результативність праці.

Нині в законодавстві терміни «оплата праця» і «заробітна плата» застосовуються як синоніми. Однак видається все ж, що термін «оплата праці» більш широкий і його цільове призначення спрямоване на організацію оплати праці, регламентацію її окремих елементів й усієї системи правових засобів в

цій сфері. Тоді, як термін «заробітна плата» спрямований на права працівника в трудових відносинах, на отримання грошової винагороди.

Основними показниками праці і заробітної плати є [35, с. 266]:

- ✓ чисельність робітників;
- ✓ фонд оплати праці;
- ✓ їх професії та кваліфікації;
- ✓ преміальні виплати;
- ✓ витрати робочого часу, тобто кількість відпрацьованих годин;
- ✓ кількість виготовленої продукції або обсяг виконаних робіт;
- ✓ розрахунки з кожним працівником згідно діючого законодавства.

Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконаної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

Заробітна плата є формою розподілу за працю – грошовим виразом основної частини створюваного на підприємствах необхідного продукту, який поступає в індивідуальне споживання працівників у відповідності з кількістю й якістю затраченої ними праці у виробництві. [21, с.49]

Основні принципи формування заробітної плати:

- розподіл за кількістю й якістю праці;
- матеріальна зацікавленість у високих кінцевих результатах праці;
- поєднання індивідуальних інтересів з колективними;
- постійне підвищення заробітної плати працівників і службовців;
- випереджаючі темпи росту продуктивності праці у порівнянні із зростанням її оплати;
- поєднання централізованого регулювання заробітної плати із самостійністю підприємств.

Закон України «Про оплату праці» визначає економічні та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями всіх форм власності та господарювання, а також з окремими громадянами та сфери

державного і договірною регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення усіх функцій заробітної плати.

Відтворювальна (відновлююча) функція полягає у забезпеченні працівників та членів їхніх сімей необхідними життєвими благами для відновлення робочої сили, для відтворення поколінь. Розмір заробітної плати тісно пов'язаний з рівнем життя населення, з таким важливим соціальним стандартом, як прожитковий рівень, який характеризує мінімально допустимі умови відновлення активного фізичного стану людини. Рівень заробітної плати багато в чому зумовлює купівельну здатність працівників. [56]

Зважаючи на складну економічну ситуацію, що склалася в Україні на сьогоднішній день, важко говорити про відновлюючу функцію заробітної плати. Адже значна частина населення знаходиться за межею бідності.

Фахівці стверджують, що середній рівень доходів з розрахунку середньої заробітної плати не дає можливості навіть нормально харчуватися, не говорячи вже про розширене відтворювання робочої сили. Погане харчування негативно впливає на фізіологію організму людини та призводить до незворотних змін у стані здоров'я. Тому необхідним чинником забезпечення економічного прогресу, прискорення економічних реформ є підвищення номінальної зарплати, її платоспроможності, що призведе до реального відтворювання робочої сили – людини – не тільки головної рушійної сили всякої реформи, але, головним чином, цілі будь-якої реформи.

Стимулююча функція заробітної плати полягає у встановленні залежності її розміру від кількості й якості праці конкретного працівника, його трудового внеску в результати роботи підприємства. Правильна організація оплати праці, дотримання справедливих пропорцій, співвідношень, обліку розмірів заробітної плати з умовами і результатами праці служать могутнім чинником стимулювання продуктивності праці, зацікавленості працівника в підвищенні результативності та якості роботи. Так, дослідження, проведені на предмет виявлення пріоритетів у мотивації трудової діяльності працівників на підприємствах різних форм власності, показали, що головним пріоритетом у



праці в сучасних умовах є оплата праці, зокрема висока заробітна плата. [36]

Політика щодо грошових доходів населення, у структурі яких найбільшу питому вагу становить оплата праці, є одним із найважливіших напрямків соціально-економічної політики держави і має охоплювати всі верстви населення, сприяти зростанню реальних доходів працюючого та непрацюючого населення.

Регулююча функція заробітної плати полягає в оптимізації розміщення робочої сили за регіонами, галузями господарства, підприємствами з урахуванням ринкової кон'юнктури. Соціальна функція заробітної плати відображає міру живої праці при розподілі фонду споживання між найманими працівниками і власниками засобів виробництва. [36]

Функція формування платоспроможного попиту населення. Її призначення – узгодження платоспроможного попиту, під яким розуміємо форму виявлення потреб, забезпечених грошовими коштами покупців, з одного боку, і виробництва споживчих товарів – з іншого.

Оплата праці повинна бути так організована, щоб забезпечити усі із вище вказаних функцій.

Проведений аналіз дозволяє сформулювати ще одну функцію заробітної плати – соціальну. Вплив зарплати на якість робочої сили здійснюється не тільки безпосередньо, зарплата має великий і опосередкований вплив на розвиток соціальних процесів. Адже саме від заробітної плати здійснюються відрахування – страхові внески до різних соціальних фондів, формуються податки. Таким чином, заробітна плата багато в чому зумовлює рівень охорони здоров'я, соціального забезпечення, освіти, підготовки кадрів.

Потрібно визнати, що заробітна плата є провідним інструментом соціальної політики. Вона зумовлює рівень соціальності суспільства, здатності держави підтримувати рівень якості життя соціуму загалом і кожної людини окремо.

На нашу думку, сьогодні заробітна плата в Україні повною мірою не виконує жодну із зазначених функцій.

Вже впродовж багатьох років заробітна плата в Україні підтримується на соціально низькому рівні. Нині витрати на заробітну плату в Україні в розрахунку на одиницю валового національного продукту майже вдвоє нижчі, ніж в країнах з розвиненою ринковою економікою.

Існує ряд проблем в системі організації заробітної плати:

- ✓ розміри зарплати практично відірвані від кінцевих результатів праці працівників і підприємств;
- ✓ недосконала диференціація оплати праці;
- ✓ не визначена роль мінімальної зарплати.

Таким чином, сучасне соціально - економічне становище в сфері оплати праці як кризове, що вимагає негайних конструктивних перетворень з боку держави.

Низький рівень заробітної плати є однією з найголовніших причин тривалого перебування економіки України у кризовому стані.

Щоб краще зрозуміти суть заробітної плати необхідним є також розуміння її структури. Для наочного змалювання відобразимо структуру заробітної плати на рисунку 1.



Рис. 1. Структура заробітної плати

Якщо працівникові, котрий виконав місячну (годинну) норму праці, нарахована заробітна плата нижче законодавчо встановленого розміру мінімальної заробітної плати, підприємство здійснює доплату до її рівня.

Мінімальна заробітна плата – законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може здійснюватися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму

праці (обсяг робіт). [35, с. 266]

Розмір мінімальної заробітної плати визначається з урахуванням:

- вартісної величини мінімального споживчого бюджету з поступовим зближенням рівнів цих показників залежно від стабільності та розвитку економіки країни;
- загального рівня середньої заробітної плати;
- продуктивності праці, рівня зайнятості та інших економічних умов.

Мінімальна заробітна плата встановлюється у розмірі, не нижчому за вартісну величину межі малозабезпеченості в розрахунку на працездатну особу, і є державною соціальною гарантією, обов'язковою на всій території України для підприємств усіх форм власності й господарювання.

Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України, як правило, один раз на рік під час затвердження Державного бюджету України. Враховуються також пропозиції, вироблені завдяки переговорам представників професійних спілок, роботодавців, які об'єдналися для ведення колективних переговорів та укладення генеральної угоди.

До мінімальної заробітної плати не включаються доплати за роботу в надурочний час, у важких, шкідливих, особливо шкідливих умовах праці, на роботах з особливими природними географічними і геологічними умовами та умовами підвищеного ризику для здоров'я, а також премії до ювілейних дат, за винаходи та раціоналізаторські пропозиції, матеріальна допомога.

Визначення міри праці, контроль за її виконанням є одним із завдань організації праці. Конкретним показником міри праці є норми праці, які встановлюються у процесі нормування.

Нормування праці – це вид діяльності з управління виробництвом, пов'язаний з визначенням необхідних затрат праці та її результатів, контролем за мірою праці. [57, с. 58]

Норми праці – норми виробітку, часу, обслуговування, чисельності – встановлюються для працівників згідно з досягнутим рівнем техніки,

технології, організації виробництва та праці.

В умовах колективних форм організації та оплати праці можуть застосовуватися також укрупнені й комплексні норми.

Норми праці підлягають обов'язковій заміні новими у зв'язку з атестацією та раціоналізацією робочих місць, впровадженням нової техніки, технології та організаційно-технічних заходів, які забезпечують підвищення продуктивності праці. Досягнення високого рівня виробітку продукції окремим працівником, бригадою за рахунок застосування з власної ініціативи нових прийомів праці й передового досвіду, вдосконалення своїми силами робочих місць не є підставою для перегляду норм. [35, с.267]

Використання того чи іншого виду норм залежить від конкретних умов виробництва (рисунок 2.).

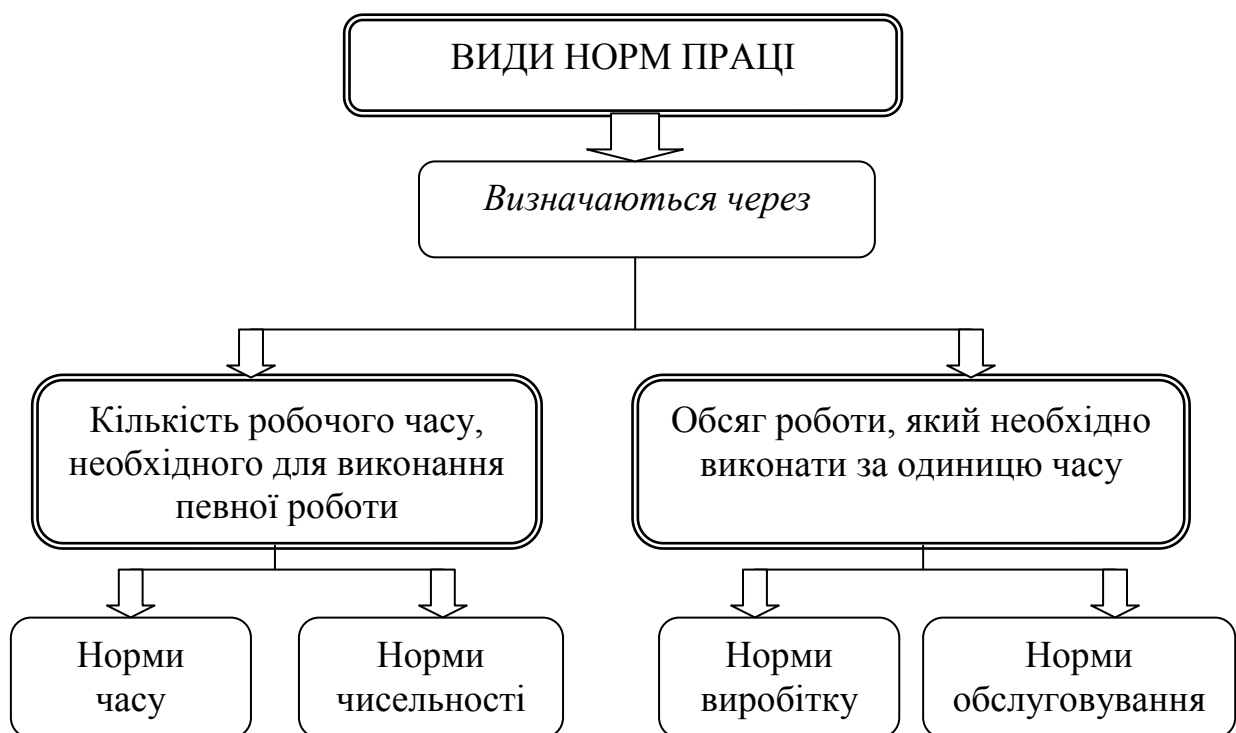


Рис. 2. Чинники, що визначають види норм праці

Нормування праці забезпечує здійснення ряду наступних функцій:

- ✓ раціональний процес виробництва та використання праці на підприємстві;
- ✓ облік індивідуальних та колективних результатів праці, поширення

досвіду роботи;

- ✓ організація заробітної плати всіх категорій працівників.

Нормування праці забезпечує здійснення ряду наступних функцій:

- раціональний процес виробництва та використання праці на підприємстві;
- облік індивідуальних та колективних результатів праці, поширення

досвіду роботи;

- організація заробітної плати всіх категорій працівників.

Кожна із зазначених функцій реалізує важливі завдання нормування праці. Потрібно зауважити, що ст. 85 КЗпП визначено порядок запровадження, заміни та перегляду норм праці, запровадження, заміна та перегляд норм праці обумовлено і в колективному договорі.

## **2. Види, форми і системи заробітної плати**

Відповідно до ст. 97 КЗпП правове регулювання оплати праці передбачає вибір і застосування системи оплати праці працівників – способу визначення оплати праці щодо кількості затраченої праці. Оплата праці працівників здійснюється за почасовою, відрядною або іншими системами оплати праці (ст. 97 КЗпП).

Система оплати плати – спосіб встановлення співвідношення між затраченою працівником працею, що вимірюється певним показником, та розміром нарахованої йому заробітної плати. [57, с. 58]

Міра праці визначається або кількістю і якістю виробленої продукції, або кількістю часу, що витрачається на виконання робіт. Співвідношення міри праці з мірою винагороди становить систему оплати праці. Оскільки існує дві міри праці, то є і дві системи оплати праці.

Якщо мірою праці є кількість відпрацьованого часу, то створюється почасова система заробітної плати (ст. 88 КЗпП).

Якщо мірою праці є кількість і якість виробленої продукції, то оплата праці є відрядною.

Поряд із зазначеними основними системами оплати праці застосовується преміальна система, яка доповнює почасову чи відрядну і самостійно не діє.

Оплата праці може провадитися за результатами індивідуальних і колективних робіт.

Системи оплати праці встановлюються організаціями самостійно у колективному договорі з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, генеральною та галузевими (регіональними) угодами.

Якщо колективний договір в організації не укладено, роботодавець зобов'язаний погодити ці питання з виборним профспілковим органом, що представляє інтереси більшості працівників, а за його відсутності – з іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом. [26, с. 60]

Системи та форми оплати праці встановлюються роботодавцем, виходячи з їх доцільності й ефективності в конкретних умовах використання найманих працівників. Проте свідомий досвід з організації праці свідчить про доцільність розширення сфери застосування погодинних форм оплати. Законодавством передбачено при погодинній оплаті встановлення працівником нормованих завдань, що означає визначення обсягу робіт за годину праці. Це вимагає обґрунтування норм часу на всі операції з виготовлення продукції, норм обслуговування устаткування, норм на прибирання приміщень.

Основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці, яка складається з тарифних сіток, тарифних ставок, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційних характеристик (довідників).

Тарифна система оплати праці – це система, що включає тарифно-кваліфікаційні довідники, що містять характеристику робіт і вимоги щодо знань і вміння їх виконавців, тарифну сітку з порозрядними тарифними коефіцієнтами, які показують відмінність оплати кожного тарифу, порівняно з першим і тарифну ставку I-го розряду. [57, с. 59]

Тарифна система відображає поділ працівників за професіями та

кваліфікаціями. Професія характеризує трудову діяльність і зайнятість працівника відповідно до одержаної ним підготовки, придбаних теоретичних знань і практичних навичок. Спеціальність відображає внутрішньо-професійний поділ праці. Це поняття є вужчим порівняно з поняттям «професія».

Отже, спеціальність вимагає глибших знань і надбання практичних навичок з вужчого кола робіт. Кваліфікація – це сукупність вироблених знань, умінь, певних практичних навичок. Вона виражає ступінь підготовленості працівника до виконання професійних функцій обумовленої складності.

Тарифна система є основою для установа правильного співвідношення між темпами зростання продуктивності праці та середньої заробітної плати працівників. З її допомогою визначається необхідна кількість працівників відповідної кваліфікації чи спеціальності, а також співвідношення заробітної плати різних категорій працівників.

Нормування дозволяє врахувати кількість затраченої праці. Форма оплати праці дозволяє визначити порядок розрахунку заробітної плати.

В процесі нормування праці розробляють і запроваджують норми затрат праці і норми часу на виконання робіт, норми виробітку за одиницю часу, норми обслуговування, чисельність працівників.

Основними елементами тарифної системи є тарифно-кваліфікаційні довідки робіт і професій робітників, кваліфікаційні довідки посад керівниками, спеціалістів і службовців, тарифні сітки та ставки і схеми посадових окладів, або єдина тарифна сітка. У сучасних економічних умовах кожне підприємство може самостійно розробляти тарифну систему, дотримуючись державних гарантів і вимог генеральної, галузевої, регіональної тарифних угод згідно з чинним законодавством.

Тарифно-кваліфікаційні довідники – це нормативні документи, в яких усі види робіт, що виконуються на тому чи іншому виробництві, розподіляються на групи залежно від їхньої складності. Вони служать для тарифікації робіт і встановлення кваліфікаційних розрядів робітником.

Тарифно-кваліфікаційний довідник використовується для визначення кількості розрядів за кожною професією (спеціальністю), складності робіт, кваліфікаційних розрядів робітником; забезпечення єдності в оплаті праці робітників, які мають однакову кваліфікацію; складання програм з підготовки і підвищення кваліфікації робітників.

Тарифна сітка як важливий елемент тарифної системи слугує для визначення в оплаті праці робітників, які виконують роботи різної складності. Вона містить певну кількість розрядів і відповідних їм тарифних коефіцієнтів. Тарифний розряд відображає рівень кваліфікації робітника, тобто у робітника вищої кваліфікації – вищий тарифний розряд сітки. Тарифні коефіцієнти показують, у скільки разів оплата праці кожного розряду кваліфікаційних робітників вища від оплати праці робітника 1-го розряду.

Співвідношенням тарифних коефіцієнтів простих розрядів є діапазоном тарифної сітки. Тарифна сітка відображає також темпи абсолютного і відносного зростання тарифних коефіцієнтів, яке може бути прогресивним, постійним і регресивним залежно від фінансових можливостей підприємства і професійно-кваліфікаційного складу кадрів.

Прогресивне зростання тарифних коефіцієнтів доцільне в умовах дефіциту кваліфікованих кадрів, що створює матеріальну зацікавленість робітників у підвищенні кваліфікації та переході на більш складні і високооплачувані роботи. У випадку дефіциту малокваліфікованих робітників і їхньої високої плинності доцільно підвищувати тарифні коефіцієнти нижніх розрядів.

У сучасних умовах на більшості підприємств застосовують шести-розрядні та восьми-розрядні тарифні сітки. Тарифні коефіцієнти та їхні співвідношення можуть установлюватися галузевими угодами. Вирізняють чотири групи уніфікованих тарифних сіток, які диференційовані по галузях економіки:

1. Восьми-розрядна із співвідношенням тарифів 1-го і 8-го розрядів 1:24 – для оплати праці робітників цехів основного виробництва підприємств чорної



металургії;

2. Восьми розрядна тарифна сітка із співвідношенням 1-го та 8-го розрядів 1,0:2,01 – для оплати праці робітників, безпосередньо зайнятих на виконанні відповідальних робіт підприємств машинобудування, включаючи електротехнічну, електронну, радіотехнічну, промисловість і виробництво засобів зв'язку;

3. Семи-розрядна тарифна сітка із співвідношенням тарифів 1-го та 7-го розрядів 1,0:2,01 – для оплати праці робітників, безпосередньо зайнятих обслуговуванням, налагоджуванням і ремонтом основного устаткування теплових та електричних систем, атомних, теплових та гідроелектростанцій;

4. Шести-розрядна тарифна сітка із співвідношенням тарифів 1-го та 6-го розрядів 1,0:1,8 – для всіх інших видів виробництв та робіт.

Тарифна ставка визначає розмір заробітку за годину, день або місяць роботи. Ставка 1-го розряду від економічного стану підприємства, це мінімальна заробітна плата працівника, визначена в колективному договорі, тобто вона відбиває законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, кваліфіковану працю, нижче від якого не може здійснюватись оплата праці за виконану працівником місячну або годинну норму праці.

Ставку 1-го розряду підприємства встановлює самостійно, але не нижче мінімальної, в залежності від фінансового становища. Тарифні ставки наступних розрядів розраховують множенням тарифної ставки 1-го розряду на відповідний тарифний коефіцієнт.

Тарифні ставки на підприємстві диференціюються за складністю праці, кваліфікацією робітників. Вища ставка робітників вищих розрядів. На деяких підприємствах ще існує попередня практика диференціації залежно від форм заробітної плати, мотивуючи це тим, що праця працівників-відрядників інтенсивніша ніж „почасовиків”.

Тарифні ставки робітників можуть бути годинні, денні та місячні (оклади). Годинні тарифні ставки застосовуються в більшості галузей виробництва, де завдання робітнику установлюються у вигляді норм часу на

одиницю виробу або операцію. Денні тарифні ставки встановлюються в тих галузях, в яких розраховуються змінні норми виробітку. Місячні тарифні ставки використовуються для певних категорій допоміжних робітників, а також робітників, зайнятих експлуатацією електроенергетичних установок.

Оплата праці керівників, спеціалістів і службовців здійснюється за допомогою посадових окладів, основою яких є мінімальна тарифна ставка.

Посадові оклади службовцям встановлює власник або уповноважений ним орган відповідно до посади і кваліфікації працівника

Мінімальні оклади щодо посади встановлюють тим працівникам, які починають діяльність в тій чи іншій сфері, виконуючи відносно вузьке коло завдань у межах регламентованого загального завдання під безпосереднім керівництвом старшого спеціаліста, або керівника, а також працівникам, які відповідають посаді, яку обіймають, однак їм необхідно поліпшити роботу.

Максимальні оклади встановлюються працівникам, які володіють необхідною для них, для даної посади, кваліфікацією, досвідом роботи, самостійністю у виконанні робіт у межах даної функції, ініціативних і з творчим ставленням до роботи.

Посадові оклади службовцям встановлює власник або уповноважений ним орган, відповідно до посади і кваліфікації працівника. За результатами атестацій власник має право змінювати посадові оклади службовців у межах затверджених мінімальних та максимальних розмірів окладів на відповідній посаді.

На основі тарифної системи оплати праці створюються погодинна та відрядна форми оплати праці.

Погодинна форма оплати праці – це сукупність правил, які визначають співвідношення між мірою праці та мірою винагороди працівників.

Погодинна оплата праці має дві системи: просту погодинну, формула якої залежить тільки від окладу та фактично відпрацьованого часу, та погодинно-преміальну, яка дає змогу винагороджувати працівників з допомогою премій та доплат за досягнення певних кількісних або якісних показників. [53, с. 256]

Застосування такої системи оплати потребує правильної оцінки кваліфікації працівників, використання обґрунтованих норм обслуговування, нормативів чисельності та нормативних завдань, максимального врахування показників роботи працівника для обґрунтованої виплати премій та доплат.

При відрядній формі оплати праці заробіток нараховується на кожен одиницю виготовленої продукції за встановленими відрядними зразками.

Відрядна форма оплати праці може застосовуватись, якщо необхідно збільшити обсяг виробництва на даному робочому місці, кількісні показники виробітку, які відображають затрати праці, і якщо є можливість урахувати ці затрати з достатньою точністю. Залежно від способу обчислення виробітку та застосованих видів додаткового заохочення розрізняють такі системи відрядної заробітної плати [53, с. 256]:

1. Пряма відрядна, коли оплата нараховується тільки за кількість виготовленої продукції за відрядними розцінками. Вона забезпечує значну зацікавленість робітників у підвищенні продуктивності своєї праці, але мало стимулює до поліпшення якості продукції, що випускається, та досягнення високих загальних показників фірми.

2. Непряма відрядна, коли розмір заробітку працівника ставиться у пряму залежність від результатів праці інших працівників, які його обслуговують (наладчиків, настроювачів, ремонтних робітників, помічників майстрів та ін).

3. Відрядно-преміальна, коли працівник, крім основного заробітку за прямими відрядними розцінками, додатково отримує премію за досягнення певних кількісних та якісних показників.

4. Відрядно-прогресивна, яка дає змогу працю робітника в межах норми оплачувати за прямими відрядними розцінками, а при виробітку понад норму – за підвищеними.

5. Акордно-відрядна дає змогу встановити розцінку на весь обсяг робіт, а не на окрему операцію.

Відрядна оплата праці залежно від застосування видів відрядних розцінок може бути як колективною, так і індивідуальною. Відмінність полягає в тому,

що при колективній формі оплати праці застосовуються колективні розцінки, які розраховуються здебільшого на весь обсяг робіт або на весь колектив працівників (бригаду, ланку), які беруть участь у виготовленні певного виду продукції, а при індивідуальній формі оплати праці застосовуються індивідуальні відрядні розцінки на окремого працівника певного розряду.

В першому питанні курсової роботи ми вже згадували про структуру заробітної плати. Тепер глибше розглянемо її для кращого розуміння поділу заробітної плати на види.

Отже, розрізняють наступні види заробітної плати:

- Основна заробітна плата;
- Додаткова заробітна плата;
- Інші заохочення та компенсаційні виплати.

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу згідно встановлених норм (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді ставок (окладів) в відпускних розцінок для робітників і посадових окладів для службовців. [9, с. 256]

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад встановлені норми, за трудові успіхи й винахідливість та за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантовані компенсаційні виплати, передбачені діючим законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій. [9, с. 256]

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати. До них відносяться виплати у формі винагород по наслідкам роботи за рік, премії за спеціальними системами та положеннями, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які передбачені актами діючого законодавства або ті, що проводяться понад встановлені затверджені акти норм. [9, с. 256]

Важливим елементом механізму визначення індивідуальної заробітної плати є форми й системи оплати праці. Останні виступають, з одного боку, з'єднувальною ланкою між нормуванням праці і тарифною системою, а з другого – засобом досягнення певних якісних показників. Ці елементи

організації оплати праці є способом установаження залежності величини заробітної плати від кількості, якості праці та її результатів.

Власник має право самостійно визначати системи, форми і види оплати праці та посадові оклади. Держава гарантує лише дотримання власниками мінімальних розмірів та передбачених законодавством про працю гарантій і компенсацій.

### **3. Документальне оформлення і облік відпрацьованого часу й виробітку робітників**

Облік робочого часу – це виявлення і фіксація виходу працівника на роботу, отримання відомостей про фактично відпрацьований час кожним працівником. Облік робочого часу є необхідною умовою ефективного використання працівниками робочого часу, дотримання роботодавцем і працівниками нормативів робочого часу та організації оплати праці працівників. [53, с. 307]

Обліку у відповідних облікових документах (табелях, табельних картках тощо) підлягає фактично відпрацьований (фактичний) і втрачений час (прогули, запізнення, дочасне закінчення роботи тощо). В облікових документах максимально чітко відображаються як час виконання працівником роботи (наприклад, відрядження, простій, надурочні роботи тощо), так і час відпочинку (наприклад, відгул або відпустка).

Для контролю за використанням трудових ресурсів ведеться поточний облік чисельності персоналу та затрат робочого часу. Ці показники є об'єктами оперативного обліку та статистичного узагальнення, в той же час вони органічно пов'язані з обліком заробітної плати і тому обробляються та контролюються бухгалтерією.

Безпосередньо на підприємствах організацію бухгалтерського обліку за

Законом України покладено на власників цих підприємств.

На кожному підприємстві, галузі в Україні має бути реальна і достовірна інформація про трудомісткість вироблюваної продукції, про нарахування заробітної плати. Таку інформацію повинен забезпечити бухгалтерський облік.

Для обліку особового складу підприємства Міністерством статистики України затверджено ряд типових первинних документів, перелік яких відобразимо у таблиці 1. [48].

Таблиця 1.

Типові форми первинних документів з обліку розрахунків з оплати праці.

№ п/п	Номер типової форми	Назва типової форми
Кадрова документація		
1	П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
2	П-2	Особова картка
3	П-3	Алфавітна картка
4	П-4	Особова картка фахівця з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські та технологічні роботи
5	П-5	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу
6	П-6	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
7	П-7	Список про надання відпустки
З обліку використання робочого часу		
8	П-8	Наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту)
9	П-12	Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати
10	П-13	Табель обліку використання робочого часу
11	П-14	Табель обліку використання робочого часу
12	П-15	Список осіб, які працювали в понаднормований час
13	П-16	Листок обліку простоїв
З обліку розрахунків з працівниками з оплати праці		
14	П-49	Розрахунково-платіжна відомість
15	П-50	Розрахункова відомість
16	П-51	Розрахункова відомість
17	П-52	Розрахунок заробітної плати
18	П-53	Платіжна відомість
19	П-54	Особовий рахунок
20	П-54-А	Особовий рахунок
21	П-55	Накопичувальна картка виробітку та заробітної плати
22	П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати

Бухгалтерський облік праці і заробітної плати ґрунтується на системі показників, документації та рахунків. Основними показниками обліку праці та

її оплати на підприємстві є чисельність працюючих різних професій, їхня кваліфікація, витрати робочого часу в години-днях, кількість виготовленої продукції або обсяг виконаних робіт, розмір фонду оплати праці різним категоріям робітників за видами нарахувань, преміальні виплати, розмір сум, нарахованих і використаних на оплату відпусток, виплати на соціальне страхування працюючих, розмір відрахувань за їх видами.

Основою обліку чисельності робітників є кваліфікація персоналу: по сфері застосування праці – промислово-виробничого персонал, персонал непромислового господарства, по категоріях персоналу – робочий (основного та додаткового виробництва), інженерно-технічні робітники, службовці, молодший обслуговуючий персонал, працівники охорони. Робочий персонал враховується по професіях та кваліфікації.

Чисельність працюючих визначається підприємством. Оперативний облік чисельності персоналу ведеться у відділі кадрів та допомагає контролювати склад та рух чисельності робітників по підприємству та його структурних підрозділах, як для цього використовується єдина документація по прийому, звільненню та переміщенню робітників та реєстри обліку особистого складу. Реєстр обліку особистого складу – це особова картка працівника. Повідомлення про прийом та звільнення, чи переводі на іншу роботу реєструється у особовій картці на основі наказу. По даних картотеки особистого складу ведеться облік зміни чисельності та складу робочих та службовців підприємства. Облік робочого часу та контроль за станом трудової дисципліни на підприємстві здійснюється табельним методом.

Облік за використанням робочого часу, а контроль за станом трудової дисципліни, здійснюється на підприємстві шляхом табельного обліку. В таблиці відображається час, відпрацьований працівником і неявки на роботу.

Робочий час – це встановлений законом або угодою сторін час, протягом якого робітники і службовці згідно з правилами внутрішнього розрядку повинні виконувати свої трудові обов'язки.

Робочий день – це встановлена законом норма робочого часу протягом

доби, яка лежить в основі його правового регулювання. Нормування робочого часу протягом календарного тижня є робочим тижнем. При п'ятиденному робочому тижні встановлена тривалість робочого тижня – 40 годин, яка поширюється на всіх працівників, фахівців та керівників. Крім тих, для яких законодавче встановлена скорочена тривалість робочого часу.

Статтею 51 КЗпП України передбачено скорочену тривалість робочого часу:

- для працівників віком від 6 до 18 років – 6-годинний робочий день при шестиденному робочому тижні, тобто 36-годинний робочий тиждень, а для осіб віком від 15 до 16 років передбачено 4-годинний робочий день, тобто 24-годинний робочий тиждень;

- для працівників, зайнятих на роботах зі шкідливими умовами праці, – не більше 36 годин па тиждень. [30, с. 39]

Кожному робітнику на підприємстві, якого беруть на роботу присвоюється табельний номер і у його трудовій книжці робиться відмітка про зарахування на роботу. На прийнятого робітника відкривається особова картка, в якій вказуються необхідні анкетні дані, і всі зміни, які відбуваються по службі. Табельний облік може вестись наступними способами: жетоном – із застосуванням табельних марок; карточним – при використанні контрольних годинників; пропуску – шляхом здачі та видачі пропусків; за допомогою контрольно-пропускних засобів. На багатьох підприємствах безпосередньо передається введення виробничих підрозділів, що сприяє укріпленню дисципліни. Табельні номери встановлюються на підприємстві в цілому, при чому кожному виробничому підрозділу відводиться своя серія номерів. [29]

Для первинного обліку чисельності персоналу на підприємстві, наступними документами:

- наказ керівника підприємства про прийоми на роботу даного працівника з вказанням дати зарахування на роботу;
- наказ про перевід на іншу роботу;
- наказ про звільнення;



- записка про надання відпустки і т. д.

Облік робочого часу може бути поденним і підсумованим.

При поденному обліку підраховується робочий час протягом кожного дня. Ця система застосовується за наявності точно встановленого нормального робочого часу, що має однакову щоденну тривалість. При поденному обліку робота понад встановлену норму протягом одного робочого дня не може бути компенсована зниженням тривалості робочого часу в інші дні.

Оперативний облік явок робітників та облік їх перебування на роботі ведеться в цілому по підприємству або по кожному виробничому підрозділу в спеціальній книзі обліку використання робочого часу – таблиці (форма № П-12 або форма № П-13). Табелі є первинним документом, в якому щоденно відмічається відроблений час кожним робітником, проставляється кількість годин, відпрацьована робітником за день, а також інші відмітки: вихідні дні (в), основні відпустки (о), адміністративні відпустки (а), дні хвороби (л), прогули (п), відрядження (к) та ін. Табелі представляє собою іменний список працівників цеху і ведеться роздільно по робітникам, службовцям і т.п., а по категоріям працюючих в порядку табельних номерів.

Табелі складається за першу половину місяця (з 1 по 15) для видачі авансу по зарплаті і за другу половину місяця (для нарахування і виплати зарплати).

На невеликих підприємствах табелі веде бухгалтер або директор, на великих – спеціальний робітник (табельщик). Табелі підписує той, хто його складає, затверджує керівник організації (підприємства), і тоді він здається в бухгалтерію.

По формі № П-12 крім обліку використання робочого часу проводиться розрахунок заробітної плати, а форма № П-13 застосовується лише для обліку робочого часу. В табелі вносять прізвища всіх робітників, незалежно від форм оплати праці. Відображаються в ньому тільки відхилення від нормального використання робочого часу (хвороба, прогул тощо). У верхній частині строки відповідний робітник, у якого є відхилення від нормального використання

робочого часу, записують кількість годин відхилення, а в кожній частині строки – повне зазначення відхилення. У кінці місяця у таблиці по кожному робітнику підраховується та зазначається загальний календарний фонд робочого часу, кількість неявок по різних причинах, інші втрати, а також фактично відпрацьований час. Пізніше повністю оформлений табель передається в бухгалтерію, де використовується для розрахунку заробітної плати робітникам підприємства.

Отже, завданнями табельного обліку є:

- контроль за явкою на роботу і залишенням роботи;
- виявлення причин запізнень або неявки на роботу;
- одержання даних про фактично відпрацьований працівниками час, склад робочого часу;
- складання звітності про наявність працюючих та її рух, про стан трудової дисципліни.

Для робочих-відрядників окрім табеля видаються наряди. У наряді вказується обсяг вироблених робіт, сума заробітної плати, склад членів бригади, відпрацьований кожним час, розраховується коефіцієнт трудової участі у відповідності з яким розраховується премія робочим.

Наряд закривається по мірі виконання завдання: він підписується бригадиром. [9, с. 327]

Акордний наряд застосовується в бригадах «кінцевої продукції». Заробітна плата визначається відповідно до калькуляції, що прикладена до акордного наряду.

Недоліком наряду є те, що неможливо встановити, хто винен у виготовленні бракованих виробів. Усі недоліки наряду усуваються у маршрутному листі; там вказується весь технологічний ланцюг і можливо прослідити, під час якої операції був зроблений брак. Групує розрахунок проводиться у відомості або карточки.

Наряди бувають індивідуальні й бригадні. У наряді вказують найменування роботи, планове завдання (норми виробки), розцінку за одиницю

роботи, фактичне виконання об'єму робіт. Шляхом множення розцінки за одиницю часу на фактичну виробку визначається зарплата робочого. Якщо це підряд на бригаду, то загальну суму розподіляють між членами бригади пропорційно до розряду робітника і фактично відпрацьованому часу. На сьогодні застосовують розподіл загального заробітку між членами бригади з урахуванням коефіцієнту трудової участі. Наряд складає керівник.

Для забезпечення правильного нарахування заробітної плати необхідно точно облікувати виробіток продукції або обсяг робіт, виконаних кожним працівником.

Під обліком виробітку розуміють сполучення способів одержання інформації, порядку її запису і застосування форм первинних документів.

Послідовне виконання обсягу робіт фіксується в нарядах, які здаються до бухгалтерії для нарахування, заробітної плати. Наряди містять такі реквізити: номер наряду, дату видачі, прізвище, ім'я та побатькові, табельний номер робітника, шифр цеху, вид оплати, операції, кількість виробітку в натуральному виразі, норму часу, розцінку за розрядом роботи.

Система обліку виробітку за кінцевою операцією і виробленою продукцією передбачає облік готових виробів, прийнятих відділом технічного контролю для здачі на склад або передачі на іншу виробничу дільницю.

Первинними документами про виробіток є рапорти або відомості виробітку бригади. В них зазначають прізвище, табельний номер робітника, розряд і кількість відпрацьованих годин.

На безперервно діючих підприємствах, в установах, організаціях, а також в окремих виробництвах, цехах, дільницях, відділеннях і на деяких видах робіт, де за умовами виробництва не може бути додержана встановлена для такої категорії працівників щоденна або щотижнева тривалість робочого часу, допускається за погодженням з виборним органом первинної профспілкової організації підприємства, установи, організації запровадження підсумованого обліку робочого часу з тим, щоб тривалість робочого часу за обліковий період не перевищувала нормального числа робочих годин (ст.ст. 50, 51 КЗпП). Такі

правила щодо підсумованого обліку робочого часу встановлює ст. 61 КЗпП, і застосовуються вони переважно для працівників таких галузей як транспорт, будівництво, комунальна сфера тощо. При підсумованому обліку робота понад встановлену норму протягом одного робочого дня може бути компенсована зниженням тривалості робочого часу в інші дні, але в межах певного облікового періоду (місяць, квартал тощо). [30]

Передбачаючи можливість встановлення за певних умов підсумованого обліку робочого часу, КЗпП не передбачено ні максимальної тривалості робочої зміни, ні меж облікового періоду. Ці питання врегульовуються колективним договором на основі ч. 2 ст. 13 КЗпП. Профспілковий комітет підприємства, установи, організації погоджуючи питання запровадження підсумованого обліку робочого часу повинен враховувати наступне: обов'язковою умовою запровадження такого обліку робочого часу є неможливість організувати роботу змінами нормальної тривалості. До таких випадків належать: безперервність виробничого процесу, змінна організація праці (3 або 4 бригадні чи інші графіки змінності), необхідність цілодобового обслуговування (установи і організації охорони здоров'я, зв'язку, залізниця, аварійні та чергові комунальні чи рятувальні служби), роз'їзний або сезонний характер роботи. Якщо виробничі і технологічні умови дають можливість встановлювати робочий день нормальної тривалості, підсумований облік робочого часу запроваджувати не можна, оскільки він передбачений законом як виключення з правила.

#### **4. Організація синтетичного і аналітичного обліку розрахунків із заробітної плати**

На підставі первинних документів оплати праці групують за об'єктами обліку витрат виробництва та аналітичними рахунками обліку розрахунків з оплати праці. Для цього використовують зведені реєстри і складають розрахунково-платіжні відомості за окремими структурними підрозділами підприємства, де вказуються нараховані суми та утримання з них.

Облік розрахунків з оплати праці – один із найважливіших в управлінні діяльністю підприємства, оскільки лише завдяки його чіткій організації працівники належно ставляться як до використання власного робочого часу, так і основних засобів, виробничих запасів. Важливо, щоб оплата праці, нарахована кожному працівникові зокрема, відображала саме його конкретний вклад у формування ефективності виробництва. Тут неприйнятний зрівняльний чи знеособлений характер. [9, с.231]

Для з'ясування загальної суми заробітної плати, яка належить до виплати за місяць, необхідно згрупувати первинні документи, підсумувати заробіток за вироблену продукцію і здійснити утримання. Первинними документами, на основі яких здійснюється розрахунок заробітної плати є табеля обліку робочого часу, карти обліку виробітку, наряди, договори, контракти і інші документи.

Документ, що узагальнює дані про належну до виплат заробітну плату, називається розрахунковою (розрахунково-платіжною) відомістю. Належний заробіток показується у цій відомості по цехам і відділам підприємства, категоріям робітників, видам виплат, тобто в розрізі, необхідному для контролю за використанням фонду заробітної плати і складанням звітності. Таким чином, розрахункова або розрахунково-платіжна відомість виконує наступні функції:

- на їх основі здійснюються розрахунки з робочими та службовцями;
- вони є формою аналітичного обліку до рахунку 66 «Розрахунки за

виплатами працівникам».

Видачу заробітної плати здійснюють із каси під розписку в розрахунковій відомості, а при децентралізації виплат (безпосередньо в цехах виділеними для цього робітниками, підзвітними касиру) – за платіжними відомостями у відповідності до діючого законодавства про працю і заробітну плату робітникам і службовцям, а кінцевий розрахунок здійснюється при виплаті заробітної плати за другу половину місяця.

Сьогодні розвинута форма отримання зарплати через ощадні каси, в яких на кожного робітника відкрито особовий рахунок для зарахування заробітної плати. В таких випадках в розрахунково-платіжній відомості відсутні розписи в отриманні грошей.

Бухгалтерія підприємства не лише здійснює розрахунки сум заробітної плати робітникам і службовцям, премій, допомог, пенсій, але і організовує облік цих сум на рахунок бухгалтерського обліку у відповідних регістрах. Суми нарахованої заробітної плати відносяться на рахунки виробництва і включаються у собівартість продукції.

Після автоматизації облікових процесів на підприємстві значно спростився і синтетичний облік основної і додаткової заробітної плати. Її відображення ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», який має 3 субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Як елемент витрат виробництва заробітна плата повинна бути віднесена на відповідні рахунки витрат в залежності від характеру і призначення використаної на підприємстві праці.

Для обліку заробітної плати застосовують пасивний рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Нарахування заробітної плати відображається за кредитом цього рахунку, а виплата її по дебету, окрім того, по дебету рахунку 66 відображаються і утримання із заробітної плати.

Після розрахункової обробки первинних документів по обліку виробітку, відпрацьованого часу та іншої вихідної інформації для розрахунків по оплаті праці, складаються розрахункові відомості, які узагальнюють статистичні дані по розрахунках з робітниками та службовцями.

Наступним етапом розрахункової роботи по розрахунках з робітниками та службовцями є формування даних синтетичного обліку розрахунків та звітності.

При нарахуванні заробітної плати кредитується рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» й дебетуються рахунки в залежності від:

- видів виробництв (основною, допоміжною);
- де виконувались роботи;
- характер цих робіт;
- категорії робітників;
- від виду заробітної плати (основна, додаткова).

По кредиту рахунку 661 відображаються нараховані суми. По дебету рахунку 661 відображаються суми, утримані з усіх видів оплати праці і виплата заробітної плати. Залишок по кредиту рахунку 661 відображає суму несплаченої працівникам заробітної плати.

Аналітичний облік розрахунків із працівниками ведеться в розрахункових і розрахунково-платіжних відомостях. Нараховані суми відображаються, крім того, в особових рахунках установленої форми. Типові форми документів з обліку праці та її оплати затверджено наказами Мінстату України від 19.10.1995 року №253 та від 22.05.1996 року №144.

Облік витрат можна здійснювати трьома методами: із застосуванням рахунків класу 8, класу 9, класів 8 і 9 одночасно. Ці варіанти наведені нижче у таблицях 2, 3. і 4.

Якщо підприємство використовує рахунки лише 9 класу, то нарахування витрат на оплату праці та обов'язкових зборів буде відноситися в дебет відповідних рахунків:

- плата праці працівників, безпосередньо зайнятих у виробництві товарів

(робіт, послуг) і відрахування на неї (23 «Виробництво»);

- оплата праці ІТП виробничих цехів і дільниць і відрахування на неї (91 «Загальновиробничі витрати»);

- оплата праці апарату управління і відрахування на неї (92 «Адміністративні витрати»);

- оплата праці продавців, персоналу відділу збуту, торгових агентів і відрахування на неї (93 «Витрати на збут»).

Таблиця 2

Облік заробітної плати із застосуванням рахунків 9 класу

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	Нарахування основної і додаткової зарплати за окладами і тарифами:		
	- робітникам	23	661
	- службі збуту	93	661
	- адміністративному персоналу	92	661
2	Нарахування збору на пенсійне страхування:		
	- робітникам	23	651
	- службі збуту	93	651
	- адміністративному персоналу	92	651

Якщо підприємство здійснює декілька видів діяльності і веде облік витрат із застосуванням рахунків 9 класу, то інформацію про елементи витрат нескладно сформувати за кредитовими оборотами, наприклад:

- на оплату праці – кредитові обороти за рахунком 661;
- на відрахування – кредитові обороти за субрахунками 65.

Безперечно, найменш трудомістким при обліку витрат на оплату праці є застосування рахунків 8 класу. Якщо підприємство невелике, не має розвинутої організаційної структури, то для формування інформації про витрати у розрізі видів витрат достатньо складати для різних служб окремі розрахункові відомості.



## Облік із застосуванням рахунків 8 класу

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Нарахування основної і додаткової зарплати за окладами і тарифами.	811	661	1000,00
2	Нарахування премії	812	661	100,00
3	Нарахування збору на пенсійне страхування	821	651	365,20

Забезпечити облік із застосуванням рахунків класів 8 і 9 одночасно досить складно, тому що кількість бухгалтерських записів збільшується в декілька разів.

## Облік заробітної плати із застосуванням рахунків класів 8 та 9

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Нарахування основної і додаткової з/п: - робітникам  - службі збуту  - адміністративному персоналу	811	661	2000,00
		23	811	2000,00
		811	661	1000,00
		93	811	1000,00
		811	661	1500,00
		92	811	1500,00
2	Нарахування премії робітникам: - робітникам  - службі збуту  - адміністративному персоналу	812	661	600,00
		23	812	600,00
		812	661	200,00
		93	812	200,00
		812	661	400,00
		92	812	400,00
3	Нарахування збору на пенсійне страхування : - робітникам  - службі збуту  - адміністративному персоналу	821	651	863,20
		23	821	863,20
		821	651	398,40
		93	821	398,40
		821	651	630,80
		92	821	630,80

До фонду основної заробітної плати відноситься виплата працівникові відпускних. [29, с. 332]

Щороку працівник має право на отримання основної відпустки в розмірі 24 календарних днів. Її розмір може збільшуватися до 28 днів, зважаючи на

умови праці та інші чинники.

Для нарахування відпускних обчислюється середній заробіток працівника за попередніх 12 місяців, виключаючи з розрахунку час:

- адміністративних відпусток;
- відпусток по догляду за дитиною;
- простоїв.

Середньоденний заробіток обчислюється так: сума виплат працівнику за попередні 12 місяців (розрахунковий період) ділиться на кількість календарних днів за цей період, за винятком святкових та неробочих днів, встановлених згідно чинному законодавству.

Для розрахунку суми відпускних користуються формулою:

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{сума} \\ \text{відпускних} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{середній заробіток} \end{array}} * \boxed{\begin{array}{c} \text{кількість календарних днів} \\ \text{відпустки} \end{array}}$$

ак як відпускні входять до складу основної заробітної плати, то і облік таких виплат проводиться в аналогічному порядку, наведеному в вище розглянутих таблицях.

Слід зазначити, що окрім основної заробітної плати працівникам можуть нараховуватися інші виплати. Такі нарахування знаходять своє відображення на субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами». Основним видом таких виплат, з яким зустрічаються на сьогоднішній день бухгалтери є допомога по тимчасовій втраті працездатності (лікарняні).

Право на допомогу по тимчасовій непрацездатності мають всі особи, які підлягають загальнообов'язковому соціальному страхуванню і з'являється воно з настанням страхового випадку в період роботи працівника (включаючи випробувальний термін та день звільнення).

Підставою для нарахування лікарняних являється листок непрацездатності, виданий в установленому порядку.

Для розрахунку допомоги по тимчасовій непрацездатності використовують наступну формулу:

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{сума} \\ \text{допо-} \\ \text{моги} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{зарплата за} \\ \text{розрахунко-} \\ \text{вий період} \end{array}} / \boxed{\begin{array}{c} \text{кількість} \\ \text{робочих днів за} \\ \text{розрахунковий} \\ \text{період} \end{array}} * \boxed{\begin{array}{c} \text{робочі дні за} \\ \text{графіком} \\ \text{підприємства, які} \\ \text{припадають на дні} \\ \text{непрацездатності} \end{array}} * \boxed{\begin{array}{c} \text{відсоток} \\ \text{оплати} \\ \text{лікарня-} \\ \text{ного} \end{array}}$$

Загальний розрахунковий період становить 6 повних календарних місяців до настання страхового випадку.

Відповідно до чинного законодавства України перші 5 днів тимчасової непрацездатності оплачуються за рахунок коштів підприємства і тільки, починаючи з шостого дня непрацездатності і до відновлення працездатності сума допомоги виплачується за рахунок коштів Фонду соціального страхування на випадок тимчасової непрацездатності. [53, с. 162]

При нарахуванні працівнику допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності з нього утримується податок з доходів фізичних осіб 18% та військовий збір 1,5%.

Отже, на всю суму допомоги по тимчасовій непрацездатності здійснюється нарахування ЄСВ у розмірі 22%.

Допомога по тимчасовій непрацездатності виплачується застрахованим особам залежно від страхового стажу в таких розмірах:

- 50% середньої заробітної плати (доходу) отримують застраховані особи, як мають страховий стаж до 3-х років;
- 60% середньої заробітної плати (доходу) отримують застраховані особи, як мають страховий стаж до 5-ти років;
- 70% середньої заробітної плати (доходу) отримують застраховані особи, як мають страховий стаж від 5-ти до 8-ми років;
- 100% середньої заробітної плати (доходу) отримують застраховані особи, як мають страховий стаж понад 8 років. [36, с. 162]

Страховий стаж – це період, протягом якого особа підлягає соціальному страхуванню у зв'язку із тимчасовою втратою працездатності і сплачує страхові внески до Фонду соціального страхування від непрацездатності в порядку встановленому законодавством.

## 5. Методика нарахувань і утримань із заробітної плати

Методика нарахування заробітної плати на підприємстві залежить від прийнятих на ньому форм і систем оплати праці, тобто від механізму встановлення розміру заробітку залежно від кількості та якості праці та її результатів. Обираючи певну форму оплати праці та конкретну систему формування заробітку, роботодавець управляє інтенсивністю та якістю праці робітників.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» форми та системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови встановлення та розміри доплат, надбавок, винагород, премій та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються у колективному договорі між роботодавцями та найманими працівниками з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, генеральною та галузевими угодами.

Слід зазначити, що, незважаючи на розмаїття систем оплати праці, в нашій державі існує невідповідність між рівнем кваліфікації працівників та розміру одержуваної заробітної плати. Так, у галузях, що мають більш кваліфікованих працівників (сфера культури, охорони здоров'я, освіти) середня заробітна плата є значно нижчою середньоукраїнського рівня. Це означає, що на розмір заробітної плати впливає вид економічної діяльності, а не результати праці чи кваліфікація персоналу.

На думку економістів А. В. Калини, Б. В. Буркинського вітчизняним суб'єктам господарювання слід переймати зарубіжні системи оплати праці, які в більшості складаються з двох частин: базової (незмінної) та додаткової (змінної), що забезпечує стимулювання працівників. Особливої уваги заслуговує досвід формування та застосування багатоаспектної системи матеріального заохочення та стимулювання персоналу, ключовими елементами якої є: використання тарифної системи оплати праці, застосування прогресивних форм оплати праці, поширення оригінальних систем преміювання і стимулювання нововведень, підвищення оплати розумової праці,

істотна індивідуалізація заробітної плати [5, с. 51].

Слід зазначити, що у процесі вивчення форм і систем оплати праці, які застосовуються на підприємстві нами були виокремлені наступні методи оплати праці:

➤ проста погодинна форма оплати праці – для адміністративного персоналу, при якій розрахунок заробітної плати проводиться на основі місячного окладу працівника і фактично відпрацьованого ним часу по таблицю;

➤ бригадна (колективна) відрядна форма оплати праці – для розрахунку заробітної плати робітників, при якій на основі нарядів за місяць визначається загальна сума заробітку всієї бригади, яку потім розподіляють між всіма членами колективу, враховуючи наступні фактори:

- кваліфікацію робітника (присвоєний розряд);
- кількість відпрацьованого часу кожним працівником (згідно табеля);
- трудовий вклад кожного працівника в загальні результати (КТУ).

Відтак, спочатку кожному робітнику нараховується заробіток по тарифних ставках за фактично відпрацьований час. Потім розподіляється відрядний приробіток бригади відповідно до коефіцієнта трудової участі.

КТУ призначається бригадиром та представником профспілкового комітету. Він може підвищуватися за наступні позитивні показники:

- високу якість виконаних робіт;
- скорочення строків виконання робіт;
- виконання сумісних операцій чи сумісництва професій;
- виконання більш складних робіт;
- за ініціативу і попередження простоїв.

Також існують понижуючі показники КТУ, а саме:

- прогул, поява на робочому місці в нетверезому стані;
- запізнення, самовільне відлучення від роботи;
- брак з вини робітника;
- невиконання в строк розпоряджень бригадира;
- халатне відношення до інструментів та матеріалів;

- порушення техніки безпеки і протипожежної безпеки;
- притягнення до адміністративної відповідальності [29].

На нашу думку, з метою підвищення результативності праці через посилення стимулюючої ролі заробітної плати, слід запровадити на досліджуваному підприємстві систему преміювання працівників за високі результати роботи підприємства. Для цього потрібно оцінювати потенціал кожного окремого працівника, його здатність досягати цілей підприємства та якісно виконувати свої обов'язки.

Крім основної заробітної плати кожному працівнику персонально можуть нараховуватися також наступні виплати:

- надбавки за роз'їзний характер роботи;
- надбавки за керівництво бригадою;
- доплати за роботу в вихідні і святкові дні;
- виплати по лікарняний листках;
- надбавки, премії разового характеру.

Розмір доплати за бригадирство встановлюється в колективному договорі, як правило, 20% до основної заробітної плати.

Роботу в нічний час (з 10 години вечора до 6 години ранку, відповідно до ст. 54 КЗпП) оплачують у підвищеному розмірі, встановленому генеральною, галузевою (регіональною) угодою і колективним договором у розмірі до 40% тарифної ставки (окладу), але не нижче 20% тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи (ст 108 КЗпП). При роботі в нічний час встановлена тривалість роботи (зміни) скорочується на одну годину. Це правило не поширюється на працівників, для яких уже передбачено скорочення робочого часу. До роботи в нічний час не допускаються:

- вагітні жінки та жінки, що мають дітей віком до трьох років;
- працівники до 18 років;
- працівники інших категорій (відповідно до чинного законодавства).[30]

Порядок оплати надурочного часу регламентується ст. 106 КЗпП. За погодинної системи оплати праці робота у надурочний час оплачується в

подвійному розмірі годинної ставки. За відрядною системою оплати праці за роботу у понаднормовий час виплачується доплата в розмірі 100% тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною системою, – за весь відпрацьований понаднормовий час. У разі підсумованого обліку робочого часу оплачуються як надурочні всі години, відпрацьовані понад встановлений робочий час в обліковому періоді, у встановленому порядку. Заборонено компенсувати понаднормову роботу шляхом надання відгулів. [57, с. 58]

Робота у святкові та неробочі дні оплачується відповідно до ст. 107 КЗпП, а саме:

- ✓ відрядникам – за подвійними відрядними розцінками;
- ✓ працівникам, праця яких оплачується за годинними або денними ставками – у розмірі подвійної годинної або денної ставки;
- ✓ працівникам, які отримують місячний оклад – у розмірі одинарної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота у святкові та неробочі дні проводиться в межах місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота проводиться понад місячну норму.

За час простою не з вини працівника оплата проводиться з розрахунку не нижче  $\frac{2}{3}$  тарифної ставки встановленого працівнику розряду. У випадку, якщо простій виник у зв'язку з виробничою ситуацією, небезпечною для життя і здоров'я працівника або оточуючих його людей й навколишнього природного середовища не з вини працівника, за ним зберігається середній заробіток. Не оплачується час простою з вини працівника.

Доплата за зміну умов роботи проводиться згідно листка, в якому дається обґрунтування відхилень від нормальних умов. Доплата здійснюється у випадку, якщо зміна умов привела до зниження заробітку. При цьому виплачується заробіток, який мав би бути нарахований без зміни умов роботи [17, с.236].

Слід зазначити, що працівникам можуть нараховуватися й інші виплати: відпускні, допомога по тимчасовій втраті працездатності, індексація заробітної плати, доплати за виконання державних і громадських обов'язків.

Відповідно до Закону України «Про відпустки» від 15.11.1996 року № 504/96 (зі змінами) працівник має право на отримання основної щорічної відпустки терміном на 24 календарних дні. Її тривалість може збільшуватися, зважаючи на умови праці та інші чинники. Також працівники мають право на щорічні додаткові відпустки (за ненормований робочий день, особливі умови праці тощо) до 7 календарних днів, соціальні відпустки (при наявності двох і більше дітей віком до 15 років) до 10 чи 14 календарних днів, навчальні та творчі відпустки.

Виплати за час щорічної та інших видів відпусток нараховуються відповідно до пункту 7 «Порядку обчислення середньої заробітної плати», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 року № 100, шляхом ділення сумарного заробітку за останні перед наданням відпустки 12 календарних місяців або за менший фактично відпрацьований період (з першого числа місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, в якому надається відпустка) на відповідну кількість календарних днів року чи меншого відпрацьованого періоду (за винятком святкових і неробочих днів встановлених законодавством – ст.73 КЗпП) [30]. Одержаний результат перемножується на число календарних днів відпустки.

$$\boxed{\text{сума відпускних}} = \boxed{\text{середньоденний заробіток}} * \boxed{\text{кількість календарних днів відпустки}}$$

Зазначимо, що при розрахунку середньої заробітної плати враховуються виплати, віднесені Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженої наказом Державного комітету статистики від 13.01.2004 р. №5, до основної та додаткової заробітної плати, а також допомоги з тимчасової втрати працездатності. Доходи працівників, що включаються до розрахунку перелічені у п.3 Порядку №100, а виплати, що не враховуються до розрахунку зазначені у п.4 того ж Порядку. Також, якщо в розрахунковому періоді було



підняття ставок, то заробітна плата за місяці до підняття коригується на відповідний коефіцієнт.

Для обрахунку відпускних з розрахункового періоду виключають час:

- ✓ відпусток без збереження заробітної плати;
- ✓ відпусток по догляду за дитиною;
- ✓ простоїв не з вини працівника.

Щодо виплати допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, то на неї мають право всі особи, які підлягають загальнообов'язковому соціальному страхуванню і з'являється воно з настанням страхового випадку в період роботи працівника (включаючи випробувальний термін та день звільнення).

Основними документами, які регулюють порядок нарахування та виплати лікарняних є Закон України від 23.09.1999 р. № 1105-XIV «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування», Постанова КМУ від 26.09.2001 р. № 1266 «Про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням».

Підставою для нарахування лікарняних є листок непрацездатності, виданий в установленому порядку. Відповідно до чинного законодавства України перші 5 днів тимчасової непрацездатності оплачуються за рахунок коштів роботодавця і тільки, починаючи з шостого дня і до відновлення працездатності сума допомоги виплачується за рахунок коштів Фонду соціального страхування України [21, с. 49].

Загальний розрахунковий період для нарахування допомоги по непрацездатності з 4 липня 2015 року становить 12 повних календарних місяців до настання страхового випадку [45].

Слід зауважити, що календарні дні, коли застрахована особа не працювала з поважних причин, із розрахункового періоду виключають, а саме дні:

- тимчасової непрацездатності;

- відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами;
- відпустки для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку та шестирічного віку за медичним висновком;
- відпусток без збереження заробітної плати, наданих згідно зі ст. ст. 25, 26 Закону України «Про відпустки» [п. 3 Порядку № 1266)].

Зазначимо, що сумарна заробітна плата, з якої розраховуються виплати, не може перевищувати розміру максимальної величини бази нарахування єдиного внеску (у 2019 році це 62595 грн). У випадку, якщо в розрахунковому періоді перед настанням страхового випадку застрахована особа не мала заробітку через поважні причини чи страховий випадок настав у перший день роботи, середню зарплату визначають, розділивши місячну тарифну ставку (посадовий оклад), установлену працівникові на момент настання страхового випадку, на 30,44 [45].

Якщо застрахована особа за даними Держреєстру має стаж менш як 6 місяців протягом 12 місяців перед настанням страхового випадку (абз. 2 п. 29 Порядку № 1266), застосовується обмеження розміром мінімальної зарплати в розрахунку на календарний день.

Допомога по тимчасовій непрацездатності виплачується застрахованим особам залежно від страхового стажу в таких розмірах:

- 50% середньої заробітної плати (доходу) отримують застраховані особи, як мають страховий стаж до 3 років;
- 60% середньої заробітної плати (доходу) отримують застраховані особи, як мають страховий стаж від 3 до 5 років;
- 70% середньої заробітної плати (доходу) отримують застраховані особи, як мають страховий стаж від 5 до 8 років;
- 100% середньої заробітної плати (доходу) отримують застраховані особи, як мають страховий стаж понад 8 років [45].

Страховий стаж – це період, протягом якого особа підлягає соціальному страхуванню у зв'язку із тимчасовою втратою працездатності і сплачує єдиний внесок на загальнообов'язкове соціальне страхування в порядку встановленому

законодавством.

Для розрахунку допомоги по тимчасовій непрацездатності використовують наступну формулу:

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{розмір} \\ \text{допо-} \\ \text{моги} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{зарплата за} \\ \text{розрахунко-} \\ \text{вий період} \end{array}} / \boxed{\begin{array}{c} \text{кількість} \\ \text{календарних} \\ \text{днів за} \\ \text{розрахунковий} \\ \text{період} \end{array}} * \boxed{\begin{array}{c} \text{календарні дні,} \\ \text{які} \\ \text{припадають на} \\ \text{період} \\ \text{непрацездат-} \\ \text{ності} \end{array}} * \boxed{\begin{array}{c} \text{відсоток} \\ \text{оплати} \\ \text{лікарня-} \\ \text{ного} \end{array}}$$

Враховуючи викладене вище, вважаємо соціально несправедливим механізм відшкодування втрат внаслідок тимчасової непрацездатності, що діє в Україні. Адже протягом розрахункового періоду (12 місяців) посадові оклади та тарифні ставки на більшості підприємствах зростають декілька разів, а зарплата за розрахунковий період не коригується на коефіцієнт підняття ставок, як це відбувається при розрахунку відпускних. Внаслідок цього працівник отримує за дні хвороби значно меншу оплату, ніж міг би отримати заробітну плату за ці дні. Також понижуючі відсотки, залежно від страхового стажу, є високими. Так, працівник, що відпрацював на підприємстві 2,5 роки, отримає за дні хвороби у двічі меншу плату.

Таким чином Фонд соціального страхування та роботодавець зменшують свої витрати по відшкодуванню допомоги по непрацездатності.

Для вітчизняних підприємств вважаємо за доцільне збільшити кількість днів, за які лікарняні сплачують роботодавці у повному обсязі. Це сприятиме підвищенню уваги власника до здоров'я працівників та умов їх праці, а також компенсація втрати заробітку дозволить працівникам скоріше і краще відновити свою працездатність.

Відповідно до вітчизняного законодавства із заробітної плати осіб, що працюють на підприємстві за трудовими угодами, договорами підряду, за сумісництвом, виконують разові роботи, здійснюються різноманітні утримання – як обов'язкові так і необов'язкові ( рис. 3).

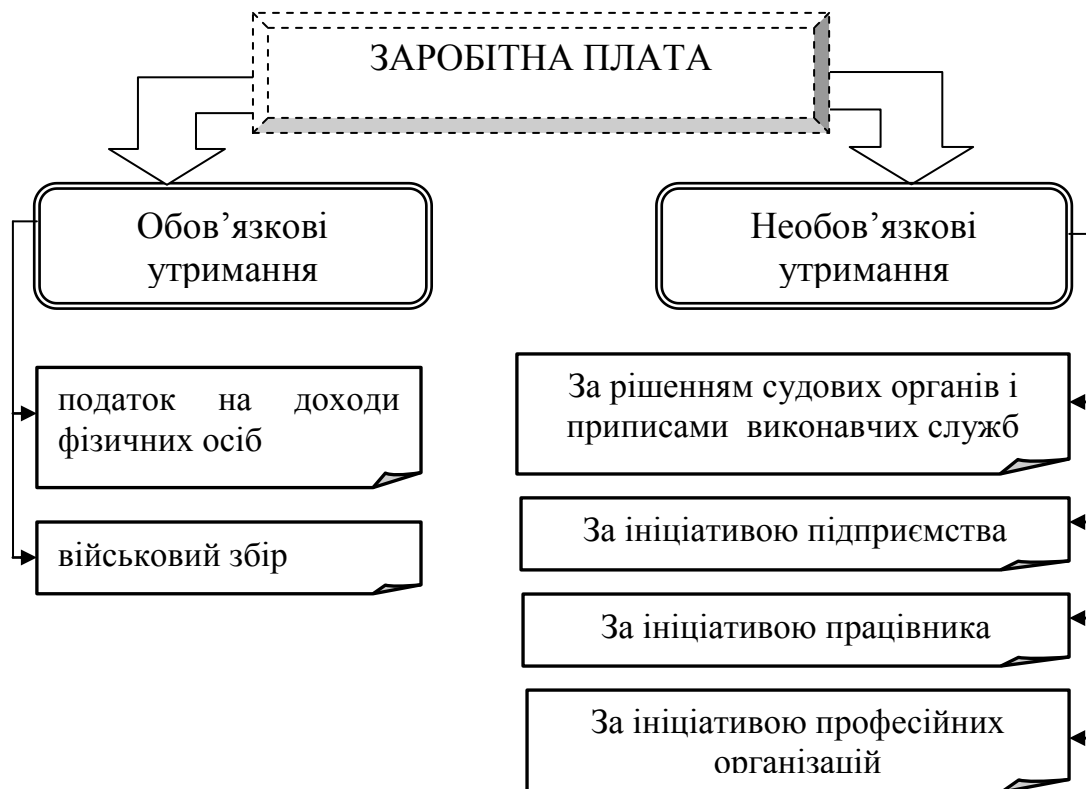


Рис. 3. Види утримань із заробітної плати [9, с. 93]

Найбільш вагомий у структурі обов'язкових утримань є податок на доходи фізичних осіб. Порядок нарахування, сплати, забезпечення виконання податкових зобов'язань щодо його сплати визначений у IV розділі Податкового кодексу України [43].

Платником податку є будь-яка фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи.

Об'єктом оподаткування є загальний місячний оподатковуваний дохід, до складу якого включають доходи у вигляді заробітної плати, інші виплати та винагороди, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового або цивільно-правового договору.

До місячного оподаткованого доходу не включають суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, що вноситься за рахунок його роботодавця.

Ставка податку на доходи фізичних осіб з 01.01.2016 року незалежно від суми нарахованої заробітної плати становить 18 відсотків бази оподаткування.

Слід зазначити, що платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги (ПСП). Її починають застосовувати з дня отримання працедавцем заяви платника податку про застосування пільги. Розмір податкової соціальної пільги, визначений Податковим кодексом України (ст.169), дорівнює одному прожитковому мінімуму на працездатну особу на 1 січня поточного року. Проте досі він складає 50 % прожиткового мінімуму на працездатну особу, встановленого Законом України про Державний бюджет, на 1 січня звітного податкового року. У 2018 році – це 1762грн. x 50% = 881 грн., у 2019 році – це 1961грн. x 50% = 980,50 грн. (таб.5)

Таблиця 5

Розміри податкових соціальних пільг із сплати податку на доходи фізичних осіб [85]

Категорії осіб, що мають право на ПСП	Розмір ПСП
Для будь-якого платника податку	100 %
Для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, - у розрахунку на кожну дитину зокрема	100 %
Для платника податку, який: - є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном чи піклувальником – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років; - утримує дитину-інваліда – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років; - є особою, віднесеною законом до першої або другої категорії, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи; - є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом; - є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства; - є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів; є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту».	150 %
Для платника податку, який є Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями «За відвагу»	200 %

Податкову соціальну пільгу застосовують до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та відшкодування) виключно за одним місцем його нарахування (виплати), якщо його розмір не перевищує суми, яка дорівнює сумі місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень. Тобто, максимальний розмір заробітної плати, до якого застосовувалася податкова соціальна пільга у 2018 році становив 2470 грн. , а у 2019 році – 2690 грн. При цьому граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги одному з батьків, визначають як добуток граничного доходу, визначеного за вищенаведеним правилом, та відповідної кількості дітей.

У разі, якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше підстав, то податкову соціальну пільгу застосовують один раз з підстави, що передбачає її найбільший розмір.

Формула розрахунку податку на доходи фізичних осіб [53]:

$$ПДФО = (ЗП - ПСП) \times C,$$

де *ПДФО* — податок з доходів фізичних осіб,

*ЗП* — нарахована місячна заробітна плата,

*ПСП* — податкова соціальна пільга,

*C* — ставка податку.

Необхідно зазначити, що система пільгового оподаткування доходів має недоліки. Низькі доходи населення та незначна податкова пільга породжують збільшення тіньового сектору економіки. Враховуючи те, що в Україні не застосовують прогресивні ставки ПДФО, це породжує соціальну несправедливість, яка проявляється в тому, що ті хто заробляють мало платять таку ж частку як і ті, що заробляють більше.

Особливістю сучасного вітчизняного оподаткування доходів громадян є масове ухилення від сплати податків населенням, причиною якого є недовіра до

державних інституцій. Щоб виправити дану ситуацію, пропонуємо запровадити прогресивну шкалу ставок ПДФО, не оподатковувати доходи у розмірі мінімальної заробітної плати та встановити розмір податкової соціальної пільги в розмірі мінімальної заробітної плати для доходів, що не перевищують дві мінімальні заробітні плати.

З серпня 2014 року в Україні запроваджено ще один прямий податок – військовий збір, за ставкою 1,5 % від об'єкта оподаткування.

Слід зазначити, що оподаткування військовим збором підлягають доходи у формі заробітної плати та інших заохочувальних виплат, що нараховуються платнику податку в зв'язку із трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами без застосування податкової соціальної пільги.

Військовий збір перераховують до бюджету під час виплати заробітної плати одночасно зі сплатою податку з доходів фізичних осіб.

Також, із суми заробітної плати працівників можуть утримуватися необов'язкові утримання. Ініціаторами таких утримань, зокрема, виступають судові органи та виконавчі служби. Ці утримання здійснюють, як правило, на користь окремих фізичних чи юридичних осіб у примусовому порядку на основі виконавчих листів, ухвал та постанов судів у цивільних, господарських, адміністративних та кримінальних справах, виконавчих написів нотаріусів тощо. Прикладом таких вирахувань є утримання аліментів, розмір яких визначає суд. У разі сплати аліментів за місцем роботи заборгованість за аліментами погашають за заявою платника шляхом утримання з його заробітної плати або стягують за рішенням суду.

Ініціювати проведення утримань із сум заробітної плати працівників може також керівництво підприємства [53, с.306]:

- утримання несвоєчасно повернених підзвітних сум;
- утримання за заподіяну матеріальну шкоду, допущений брак тощо

Такі вирахування із заробітної плати оформляються, як правило, наказом (розпорядженням) керівника. При цьому бухгалтеру необхідно пам'ятати, що окрім наказу потрібна згода працівника, оформлена окремим документом або

розрахунком працівника на наказі (розпорядженні) керівника про здійснення утримань У випадку, коли працівник не дивлячись на наявність документальних свідчень його заборгованості підприємству, не дає своєї згоди на здійснення утримань, то підприємство зобов'язане звернутися до суду.

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

Слід пам'ятати, що при кожній виплаті заробітної плати загальний розмір усіх утримань не може перевищувати 20 %, а у випадках, передбачених законодавством, 50% заробітної плати, що належить до виплати працівникам. Таке обмеження не поширюється на утримання із зарплати при відбуванні виправних робіт та при стягненні аліментів на неповнолітніх дітей – у цих випадках розмір утримань не може перевищувати 70 % (ст. 70 Закону України від 02.06.2016р № 1404 «Про виконавче провадження»).

Крім вищезазначених, утримання із заробітної плати можуть ініціюватися працівником відповідно до поданої заяви, в якій вказується періодичність здійснення утримань (щомісяця, щокварталу і т.д.), суми і призначення утриманих коштів (на який рахунок утримані кошти повинні бути перераховані чи в оплату чого).

Необхідно відзначити, що існує ряд виплат, з яких відповідно до ст. 73 Закону України від 02.06.2016 р. № 1404 «Про виконавче провадження» утримання не провадяться. Перелік таких виплат наведемо нижче:

1. Вихідна допомога, що виплачується у випадку звільнення працівника;
2. Компенсація працівнику за невикористану відпустку, крім випадків отримання зазначеної компенсації за кілька років;
3. Компенсація працівнику витрат, пов'язаних з переведенням, направленням на роботу або відрядженням в іншу місцевість;
4. Польове забезпечення, надбавки до зарплати, інші кошти, що виплачуються замість добових і квартирних;
5. Матеріальна допомога особам, що втратили право на допомогу по безробіттю;



6. Допомога у зв'язку з вагітністю та пологами;
7. Одноразова допомога при народженні дитини;
8. Допомога при усиновленні дитини;
9. Допомога на дітей, над якими встановлено опіку чи піклування;
10. Допомога на дітей одиницями матерям;
11. Допомога особам по догляду за трьома і більше дітьми у віці до 16 років, по догляду за дитиною з інвалідністю, по тимчасовій непрацездатності в зв'язку з доглядом за хворою дитиною, а також інша допомога на дітей, передбачена законом;
12. Допомога на лікування;
13. Допомога на поховання;
14. Щомісячна грошова допомога в зв'язку з обмеженням споживання продуктів харчування місцевого виробництва й особистого підсобного господарства громадян, які проживають на території, що зазнала радіоактивного забруднення;
15. Дотації на обіди, придбання путівок до санаторіїв і будинків відпочинку за рахунок фонду споживання;
16. Сума неоподаткованого розміру матеріальної допомоги;
17. Грошова компенсація за видане обмундирування і натуральне постачання;
18. Вихідна допомога у випадку звільнення (виходу у відставку) з військової служби, служби в поліції та Державної кримінально-виконавчої служби України а також грошове забезпечення, що не має постійного характеру, та в інших випадках, передбачених законом;
19. Одноразова грошова допомога у разі загибелі (смерті), інвалідності або часткової втрати працездатності без встановлення інвалідності військовослужбовців, військовозобов'язаних та резервістів, які призвані на навчальні (або перевірочні) та спеціальні збори чи для проходження служби у військовому резерві.

Відповідно до Конституції України кожен громадянин має право на

соціальний захист, яке гарантує загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Це система прав, обов'язків і гарантій, що передбачає надання соціального захисту, що включає матеріальне забезпечення громадян у випадку хвороби, повної, часткової чи тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття за незалежними від них причинами, а також у старості й в інших випадках, передбачених законом, за рахунок грошових фондів, що формуються шляхом сплати страхових внесків власником чи уповноваженим ним органом (роботодавцем), громадянами, а також з бюджетних та інших джерел, передбачених законом. [32, с.53]

Структуру загальнообов'язкового державного соціального страхування України наведено на рис. 4.

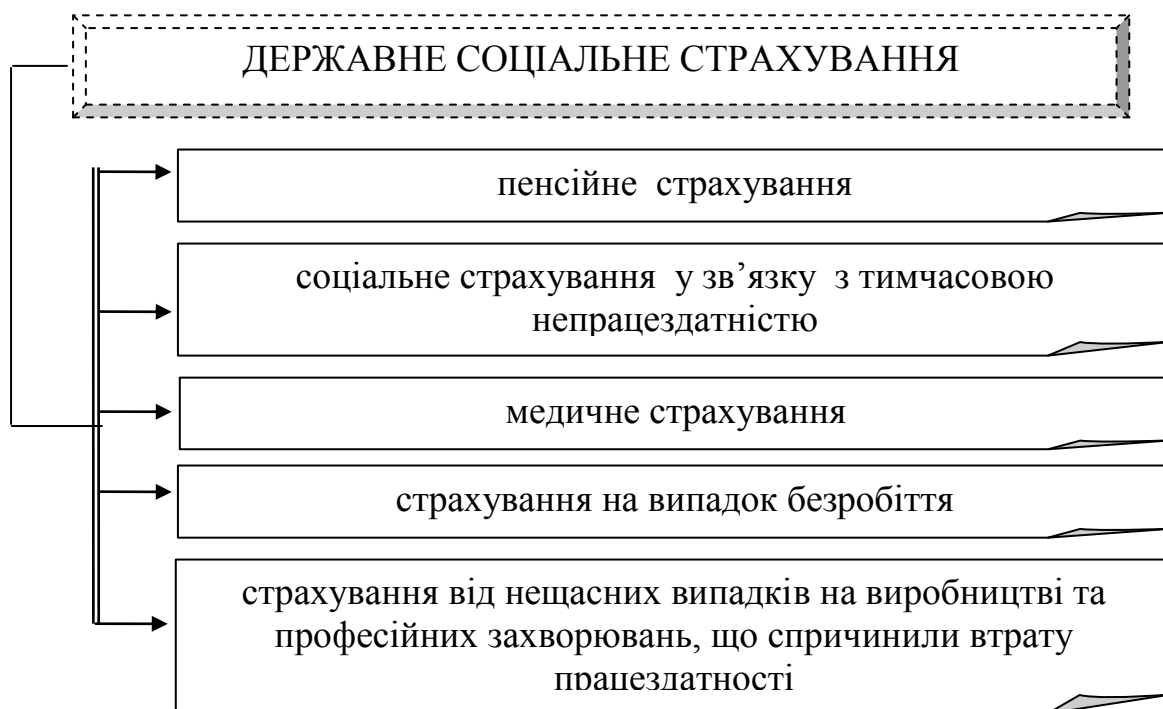


Рис. 4. Система загальнообов'язкового соціального страхування в Україні [53]

Центральним органом виконавчої влади, що здійснює керівництво та управління солідарною системою загальнообов'язкового державного пенсійного страхування є Пенсійний фонд України.

Основним призначенням Пенсійного фонду є забезпечення збирання та акумулювання внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування,

ведення їх обліку; призначення (перерахунок) пенсій; забезпечення своєчасного і в повному обсязі фінансування та виплати пенсій, інших виплат, які згідно із законодавством здійснюються за рахунок коштів Пенсійного фонду України.

Відповідно до Закону України від 08.07.2010 року № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування» роботодавці (підприємства, організації тощо) при нарахуванні заробітної плати працівнику одночасно здійснюють нарахування за свій кошт ЄСВ та сплачують його до Пенсійного фонду.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – це консолідований страховий внесок, збір якого здійснюють відповідно до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування. Базою для його нарахування є сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Нарахування єдиного внеску здійснюють в розмірі 22 % та 8,41 % для працюючих з інвалідністю.

Протягом 2018 року нарахування та сплата єдиного соціального внеску відбувалася в межах максимальної величини бази єдиного соціального внеску – 15 мінімальних заробітних плат – 55845 грн. на місяць. Мінімальний страховий внесок визначався як добуток мінімальної заробітної плати та розміру єдиного соціального внеску:  $22\%$  та  $8.41\%$  для працівників з інвалідністю, що відповідно становило  $3723 \times 22\% = 819,06$  грн. та  $3723 \times 8.41\% = 313,10$  грн. Протягом 2019 року максимальна величина бази єдиного соціального внеску склала 62595 грн. на місяць та мінімальний розмір нарахувань податку відповідно склав 918,06 грн при  $22\%$  та 350,95 грн. при  $8.41\%$ .

Сплату єдиного соціального внеску здійснюють шляхом перерахування відповідних сум на рахунки Державної податкової служби України, відкриті в

органах Державного казначейства України для його зарахування.

Зазначимо, що до жовтня 2013 року адміністрування ЄСВ здійснював Пенсійний Фонд України, однак, з утворенням Міністерства доходів і зборів у 2013 році функцію адміністрування єдиного соціального внеску було покладено на цей орган. Однак, після утворення Державної фіскальної служби і затвердження відповідного Положення від 21 травня 2014 р. № 236, остання перебрала на себе повноваження з адміністрування ЄСВ.

Платники єдиного внеску повинні сплачувати податок, нарахований за відповідний базовий звітний період (календарний місяць), не пізніше 20 числа місяця, що настає за базовим.

За наявності у платника єдиного внеску одночасно з зобов'язаннями із сплати ЄСВ зобов'язань із сплати інших обов'язкових платежів, передбачених законом, або зобов'язань перед іншими кредиторами, зобов'язання із сплати єдиного внеску виконуються першочергово і мають пріоритет перед усіма іншими зобов'язаннями, крім зобов'язань з виплати заробітної плати (доходу).

Таким чином, облік розрахунків з оплати та оподаткування праці є окремими об'єктами бухгалтерського обліку. Механізм обрахунку заробітної плати, порядок відображення в обліку розрахунків за обов'язковими податками і зборами, пов'язаних із заробітною платою, постійно зазнає змін і потребує детального вивчення і оновлення методики.

## **6. Аудит заробітної плати та пов'язаних з нею розрахунків**

Основним стимулом працівників є винагорода за працю, які здійснюють процес виробництва та виробляють матеріальні блага. Витрати на оплату праці як складова собівартості безпосередньо впливають на результати фінансово-господарської діяльності підприємства, однак їх збільшення при нормальній організації виробничого процесу є наслідком підвищення рівня продуктивності праці, якісних характеристик продукту, що виробляється, та доходу.

Основною метою аудитора при перевірці оплати праці є визначення сильних сторін контролю, щоб переконатися, що істотні помилки відсутні.

Основне завдання аудиту оплати праці – перевірка дотримання нормативно-правових актів при нарахуванні оплати праці, утриманнях з її і правильності ведення бухгалтерського обліку по оплаті праці. [7, с. 272]

Завдання аудитора:

1. Перевіряючи правильність оплати праці, аудитор повинен перевірити:

- наявність і відповідність законодавству первинних документів по обліку робочого часу, обсягу виконаних робіт, послуг, випущеної продукції;
- відповідність показників аналітичного обліку із записами в Головній книзі і бухгалтерському балансі на одну і ту ж саму дату.

2. При перевірці використання фонду оплати праці, аудитор повинен перевірити:

- дотримання встановлених штатним розкладом посадових окладів працівників підприємства;
- своєчасність їхньої індексації з урахуванням росту цін в умовах інфляції;
- чи затверджений штатний розклад на раді правління зборів акціонерів, засновників;
- правильність оплати по відпусткам робітників, чи були випадки приписки невиконаних робіт;
- правильність виплати премій працівникам підприємства (на підставі затвердженого положення довільно-вольовим діям керівника). [18, с. 132]

До найважливіших завдань аудиту розрахунків з працівниками з оплати праці відносяться:

- перевірка правильності нарахування основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат;
- перевірка обґрунтованості віднесення витрат на оплату праці на собівартість продукції або на витрати операційної діяльності, які не включаються до собівартості реалізованої продукції;

- вивчення правильності розподілу витрат на оплату праці між видами готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг) та по звітних періодах;
- перевірка своєчасності розрахунків з працівниками з оплати праці;
- перевірка правильності нарахувань на фонд оплати праці та утримань із заробітної плати та своєчасності їх сплати відповідним органам;
- перевірка стану обліку розрахунків з працівниками з оплати праці.

Джерелами інформації при перевірці розрахунків з оплати праці виступають наступні законодавчо-нормативні акти та документи:

- Кодекс законів про працю України (КЗпП);
- Закон України «Про охорону праці» від 14. 10. 1992 р. № 2694-ХІ;
- Закон України «Про відпустки» від 15. 11. 1996 р. № 504/96-ВР;
- нормативно-довідникова інформація з обліку праці і заробітної плати;
- колективна угода підприємства;
- первинні документи з обліку праці і заробітної плати, накази, трудові угоди, контракти, особові картки, наряди, рапорти та ін.);
- облікові реєстри (журнали 3, 5, 5А), розрахунково-платіжні відомості, таблиці обліку робочого часу, Головна книга;
- фінансова звітність. [18, с. 130]

Аудитор повинен розпочати роботу з вивчення організації і ефективності праці та її охорони, з правильного застосування та дотримання умов оплати праці, економічної обґрунтованості норм виробітку тощо.

Аудитор повинен впевнитися в наявності на підприємстві колективного договору – документа, у якому узагальнюються і деталізуються основні вимоги законодавства, встановлюються загальні для всіх професій на підприємстві вимоги, у т. ч. з охорони праці, та узгоджуються питання, які відповідно до законодавства вимагають спільного рішення власника та трудового колективу.

Методом вибіркової перевірки аудитор аналізує правильність нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам підприємства. Під час перевірки аудитор повинен встановити відповідність аналітичного обліку заробітної плати синтетичному по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами

працівникам».

При цьому необхідно порівняти залишок, який відображається в балансі (звіті про фінансовий стан) по статті «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» на 1-е число з даними розрахунково-платіжної або розрахункової відомості, а суму заборгованості по розрахункових відомостях з сумами особових рахунків та з сумами платіжних відомостей, по яких заробітна плата виплачена працівникам.

Перевіряючи розрахунково-платіжні, платіжні відомості, аудитор повинен впевнитися, чи отримували певну суму грошей особи, вказані в платіжній відомості. Під час дослідження виплати заробітної плати за роботи за трудовими угодами аудитор повинен перевірити чи дійсно виконувалася така робота.

Крім того, дуже важливо перевірити правильність підрахунків підсумків до виплати на руки працівникам як по вертикалі, так і по горизонталі. На практиці часто мають місце такі випадки: при арифметичній перевірці правильності підсумків в розрахунковій відомості суми нарахованої заробітної плати вказані правильно, вірно відображені суми відрахувань і утримань, правильно визначена заборгованість на кінець місяця. Однак, підраховуючи окремі суми в графі «Разом нараховано», аудитор з'ясовує, що в рядку «Разом» проставлена більша сума, таку саму різницю аудитор визначить при перевірці графи «До видачі» і рядка «Разом». Таким чином, при арифметичній перевірці даних розрахунково-платіжних відомостей аудитор розкриває крадіжки грошових коштів. [39, с. 279]

Перевіряючи розрахунково-платіжні, платіжні відомості, аудитор повинен впевнитися, чи отримували певну суму грошей особи, вказані в платіжній відомості. Під час дослідження щодо виплати заробітної плати аудитор повинен перевірити чи дійсно виконувалася така робота.

Аудитор повинен перевірити правильність розрахунку сум заробітної плати різним категоріям працівників та правильність віднесення цих сум на відповідні рахунки витрат.

Проведення аудиту заробітної плати та пов'язаних із нею розрахунків технологічно складний процес.

Порядок проведення аудиту зарплати представимо на рисунку 5.

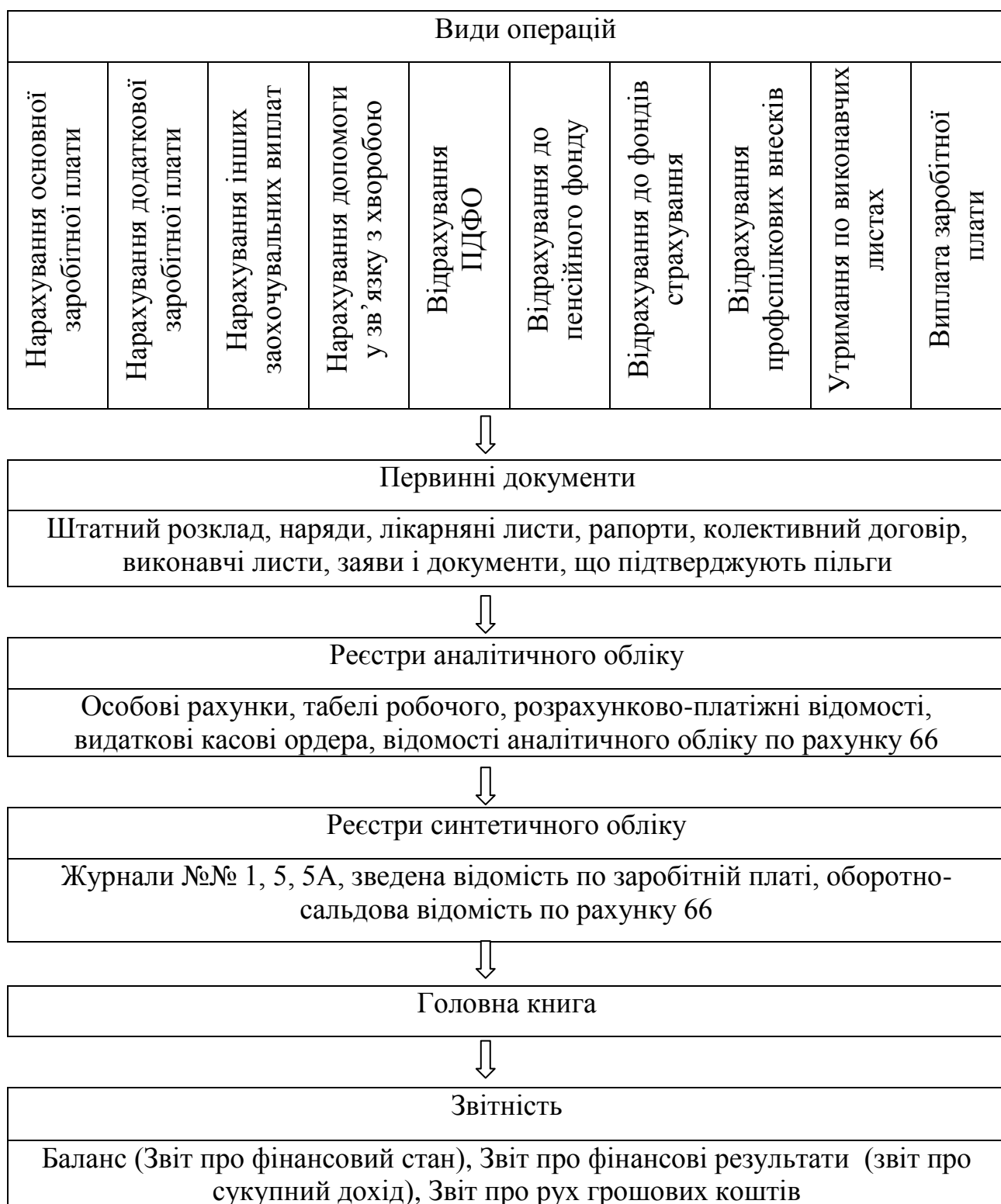


Рис. 5. Аудит заробітної плати

Для цього аудитор порівнює первинні документи, що є підставою для нарахування заробітної плати робітникам основного виробництва, (при



погодинній формі оплати праці: відомості про посадові оклади (штатний розпис), присвоєні розряди (накази), годинні тарифні ставки (тарифна сітка) та кількість фактично відпрацьованого часу (табелі обліку робочого часу); при відрядній формі оплати праці: інформацію про обсяг виробітку і розцінки за одиницю продукції (наряди, акти виконаних робіт, накладні на здачу продукції на склад) з розрахунково-платіжними відомостями та журналами 5 і 5А.

Аудитор повинен з'ясувати, чи не має у відомостях підставних осіб та приписок невиконаних обсягів, які підтверджуються актами приймання або закритими нарядами. Особливу увагу аудитор повинен звернути на витрачання коштів на оплату вантажно-розвантажувальних робіт, робіт з поточного або капітального ремонту, з'ясовуючи при цьому, які норми та розцінки застосовувалися за виконані роботи.

Для перевірки правильності нарахування заробітної плати іншим категоріям працівників аудитор повинен проаналізувати штатний розпис де вказані посадові оклади або відповідні розряди робітників допоміжного, підсобного виробництва, збуту та ін. Правильність винесення сум нарахованої заробітної плати іншим категоріям працівників аудитор перевіряє за журналами 5 і 5А.

Аудитор повинен особливо ретельно перевірити нарахування заробітної плати тимчасовим працівникам, з'ясувати доцільність таких затрат та впевнитися, що нарахування заробітної плати тимчасовим працівникам не здійснювалося на підставі фіктивних документів.

При дослідженні виплат додаткової заробітної плати (доплати, надбавки, премії, гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством) аудитор повинен з'ясувати, чи існували (виконувалися) умови, за яких може бути виплачена додаткова заробітна плата, перевірити наявність відповідних розпорядчих документів (Положення про преміювання, наказів, розпоряджень).

Ретельному дослідженню підлягають виплати, передбачені законодавством про оплату праці за невідпрацьований на виробництві час.

Аудитор вивчає дотримання порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 р. № 100 зі змінами і доповненнями у випадках:

- надання працівникам щорічної, додаткової, творчої відпустки;
- виконання працівниками державних і громадських обов'язків у робочий час;
- службових відряджень;
- вимушеного прогулу;
- забезпечення допомогою у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю та допомогою по вагітності і пологах;
- та інших випадках, передбачених чинним законодавством.

При цьому аудитор перевіряє період, за який розраховується середня заробітна плата, виплати, що включаються до її складу, порядок розрахунку виплат у всіх випадках збереження заробітної плати.

Перевіряючи правильність нарахування додаткової заробітної плати та час відпустки важливо вияснити:

- її вид (основна, додаткова, творча, соціальна);
- правильність її оформлення (заява працівника, документи, що підтверджують право на додаткову відпустку, довідка-виклик навчального закладу, рекомендації вченої ради, наказ (розпорядження) про надання відпустки [7, с. 258];
- тривалість відпустки;
- правильність розрахунку виплат за час відпустки:

$$СВ = (В(12)/(365-ДСН)) \times Кдв,$$

де СВ – сума відпускних;

В(12) – виплати за 12 місяців, що передують відпустці;

ДСН – святкові і неробочі дні;

Кдв – календарні дні відпустки;

При дослідженні останнього пункту аудитор повинен звернути увагу на наявність або відсутність в обліковій політиці підприємства рішення про створення резерву на оплату відпусток. [7, с. 258] Якщо на підприємстві

створюється такий резерв, аудитор повинен перевірити правильність розрахунку щомісячної суми забезпечення відпусток:

$$РВ = ЗПфм * (ОВрп / ФОПрп) * КН,$$

де РВ – резерв відпусток;

ЗПфм – фактична зарплата за місяць;

ОВрп – річна планова сума оплати відпусток;

ФОПрп – річний плановий фонд оплати праці;

КН – коефіцієнт нарахувань до фондів, який враховує нарахування на заробітну плату до цільових.

Аудитор перевіряє правильність відображення в обліку сум виплат за відпустку при створенні резерву та при відсутності резерву.

При розгляді цього питання аудитор також повинен з'ясувати причини ненадання відпусток працівникам, особливо матеріально відповідальним особам.

При дослідженні правильності виплат допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю та по вагітності і пологах аудитор перевіряє наявність лікарняних листків, оформлення їх підписами і печаткою, правильність встановлення стажу роботи, відповідного розміру і розрахунку допомоги [7, с. 259].

Особливу увагу аудитор повинен приділити правильності джерел виплат допомоги по тимчасовій непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві – за перші п'ять днів непрацездатності допомога повинна оплачуватися власником за рахунок коштів підприємства, починаючи з шостого дня непрацездатності до її відновлення – за рахунок Фонду соціального страхування, окрім ситуацій, в яких допомогу виплачують за рахунок Фонду соціального страхування з першого дня (при догляді за хворою дитиною, за хворим членом сім'ї, у зв'язку з карантинном).

Наступним етапом аудиторської перевірки є правильність утримань із заробітної плати. Згідно зі статтею 127 Кодексу законів про працю України утримання із заробітної плати можуть здійснюватися тільки у випадках,

передбачених законодавством України. [30]

При дослідженні документів по нарахуванню основної, додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат важливо встановити своєчасність та правильність утримань із заробітної плати. Відповідно до чинного законодавства з заробітної плати робітників і службовців бухгалтерія підприємства утримує:

- податок на доходи фізичних осіб (18%);
- військовий збір (1,5%);
- аліменти (виконавчі листи суду);
- перекази на особові рахунки в банку (заява працівника);
- відшкодування завданих підприємству збитків (наказ керівника підприємства, виконавчий лист суду) та інших. [40, с. 278]

При цьому аудитору необхідно перевірити, чи правильно визначений сукупний оподатковуваний дохід громадян. Перевірити, чи не включаються до сукупного доходу громадян допомога по вагітності і пологах, одноразова допомога при народженні дитини, допомога при догляді за дитиною до 3-х років, допомога при догляді за дитиною-інвалідом, на поховання, суми отриманих аліментів, державні пенсії та компенсаційні виплати в грошовій та натуральній формі.

Сукупний оподатковуваний дохід додатково зменшується також на суму, що не перевищує за 1 місяць встановленого розміру одного неоподаткованого мінімуму на кожну дитину у віці до 16 років для одного з її батьків, якщо місячний сукупний дохід його не перевищує розміру десяти мінімальних розмірів заробітної плати. Сукупний оподатковуваний дохід зменшується до 10 неоподатковуваних мінімумів для громадян, що постраждали від наслідків Чорнобильської катастрофи і віднесені до 1 або 2 категорії. Але при цьому необхідно звернути увагу на те, що загальна сума всіх утримань із заробітної плати працівника не повинна перевищувати 50 % місячної заробітної плати. [41, с. 72]

При наявності у окремих категорій працівників пільг щодо оподаткування

податком аудитор повинен перевірити відповідні підтверджуючі документи.

При цьому аудитор з'ясовує відповідність ставок податку, встановлених постановою Кабінету Міністрів України, ставкам, що застосовуються в розрахунках утримань з заробітної плати з окремого працівника.

При перевірці правильності визначення сукупного доходу, що підлягає оподаткуванню, отриманого як в натуральній так і в грошовій формі, аудитору необхідно перевірити повноту оподаткування доходу і правомірність застосування ставок оподаткування. [39, с. 278]

Джерелами перевірки є розрахункові, платіжні відомості, книги особових рахунків, виконавчі листи та інші первинні документи. Крім цього, аудитор повинен перевірити своєчасність перерахування утриманих сум за призначенням. [39, с. 279]

Аудитор зобов'язаний:

- перевірити правильність відображення сум з нарахування та утримань із заробітної плати в облікових регістрах по відповідних кореспондентських рахунках. Окремо аудитором перевіряються суми виплат, що не включаються до розрахунково-платіжних відомостей і не входять до фонду оплати праці. Ці суми визначаються окремо по платіжних відомостях або за видатковими касовими ордерами;

- перевірити розрахунки з депонентами: встановити причини і реальність виникнення заборгованості, правильність відображення її в обліку та законність списання депонованої заборгованості. Для цього необхідно здійснити взаємозвіряння реєстру депонованих сум, книги обліку розрахунків з депонентами, а також розрахунково-платіжними відомостями з нарахування і виплати таких сум, та здійснити вибіркове звіряння підписів у документах з виплати депонованої заробітної плати з підписом у трудовій книжці, заяві про приймання на роботу та платіжних відомостях за попередні періоди. За необхідності запрошуються окремі депоненти для підтвердження ними окремих депонованих сум. [7, с. 132]

В обов'язковому порядку аудитор перевіряє відповідність сальдо за

рахунками 64 «Розрахунки за податками і платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням» та 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» даним реєстрів синтетичного обліку, Головної книги та балансу підприємства. [7, с. 279] Вибірково перевіряється правильність перенесення залишків на початок місяця. На практиці зустрічаються випадки, коли на початок періоду під час відкриття оборотних відомостей працівники бухгалтерії роблять помилки при перенесенні залишків: замість колонки "за робітником" дебету рахунку ставлять суму в колонку "за підприємством" кредиту рахунку. Для виявлення помилок необхідно зіставити окремо залишки за дебетом та кредитом рахунків окремо на початок та на кінець звітного періоду.

Перевіряючи правильність розрахунку середньої заробітної плати, необхідно визначити період, за який нараховується заробітна плата, виплати, які включаються до середньої заробітної плати, порядок розрахунку виплат за всіма випадками збереження заробітної плати і для надання допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

Аудитор вивчає, чи відповідає порядок нарахування середньої заробітної плати на час надання працівникам щорічної і додаткової відпустки або оплати їм компенсації за невикористану відпустку, надання працівникам, які навчаються без відриву від виробництва, відпусток у зв'язку з навчанням, виконанням ними державних громадських завдань у робочий час, службових відряджень.

Аудитор вивчає також своєчасність та повноту утримань з нарахованої заробітної плати. Основна увага приділяється податку з доходів фізичних осіб. Під час перевірки здійснюється арифметичний контроль сум утриманого податку.

## Висновки

У результаті проведеного дослідження науково-практичної бази методології обліку заробітної плати та пов'язаних з нею розрахунків, а також практики організації і ведення обліку на підприємстві можна зробити наступні висновки.

Сучасний етап переходу економіки України до ринку, що характеризується спадом виробництва і поглиблення кризових явищ в економіці, зниженням життєвого рівня населення, офіційним безробіттям та розладом фінансової системи, вимагає пошуку шляхів забезпечення високого рівня добробуту народу на основі раціональної організації оплати праці і створення достатньої кількості робочих місць, комплексного реформування всіх складових систем економічних відносин, включаючи відносини власності та присвоєння тощо. Система оплати праці і матеріального стимулювання має відповідати вимогам прискорення науково-технічного прогресу, переходу на інтенсивні методи господарювання, підвищення якості продукції. Тому усе це може бути досягнуто за умови створення належної системи обліку і контролю за витратами праці та її оплатою.

Заробітна плата є – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує виплачує працівникові за виконану ним роботу.

В сучасних умовах відсутній механізм зацікавленості персоналу в підвищенні продуктивності праці і розширенні обсягів виробництва.

З метою виходу з даної ситуації потрібно здійснити комплекс заходів. Основний принцип полягає в тому, що трудовим колективам повинна бути надана повна самостійність у питаннях організації оплати праці, застосування гнучких систем матеріального заохочення, мати право самостійно розробляти тарифні ставки та оклади з врахуванням кваліфікації складності умов праці на базі єдиної тарифної сітки, встановленою державою.

Бухгалтерський облік праці і заробітної плати ґрунтується на системі показників, документації та рахунків. Основними показниками обліку праці та

її оплати на підприємстві є чисельність працюючих різних професій, їхня кваліфікація, витрати робочого часу в години-днях, кількість виготовленої продукції або обсяг виконаних робіт, розмір фонду оплати праці різним категоріям робітників за видами нарахувань, преміальні виплати, розмір сум, нарахованих і використаних на оплату відпусток, виплати на соціальне страхування працюючих, розмір відрахувань за їх видами.

Бухгалтерія підприємства не лише здійснює розрахунки сум заробітної плати робітникам і службовцям, премій, допомог, пенсій, але і організовує облік цих сум на рахунок бухгалтерського обліку у відповідних регістрах. Суми нарахованої заробітної плати відносяться на рахунки виробництва і включаються у собівартість продукції.

Аудит розрахунків з оплати праці відіграє важливу роль у системі як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту. Це пов'язано з тим, що облік праці і заробітної плати є трудомістким, потребує уваги і сконцентрованості, оскільки пов'язаний з обробленням великої кількості первинної інформації, має багато однотипних операцій, здійснення яких потребує багато часу.

Під час проведення аудиту розрахунків з оплати праці слід використовувати такі джерела інформації: трудове законодавство, Кодекс законів про працю, законодавчі акти про підприємство і підприємництво, розрахунково-платіжну відомість (форма № П-49, розрахункову відомість (форма № П-51), платіжну відомість (форма № П-53), особистий рахунок, нормативно-довідкову інформацію до обліку праці і заробітної плати, первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, акти перевірок, накази, картки, особисті справи робітників, трудові договори і контракти, відомості обліку, нормативні документи для нарахування заробітної плати, відпускних та інші документи стосовно об'єкта дослідження, таблиці, наряди, баланс. Головну книгу. Вивчаються всі документи, які додаються до журналу, відомості, на основі яких складається бухгалтерське проведення як за дебетом, так і за кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Основними завданнями аудиту розрахунків з оплати праці є:



- підтвердження достовірності нарахувань та виплат робітникам та службовцям, відображення даних процесів в обліку;
- з'ясування законності та повноти утримань із заробітної плати та інших виплат працівникам на користь підприємства, інших суб'єктів;
- перевірка організації аналітичного обліку розрахунків з оплати праці та взаємозв'язку аналітичного та синтетичного обліку;
- оцінка заходів, яких вживає адміністрація з метою своєчасного стягнення заборгованості працівників, є важливими джерелами інформації для перевірки цих питань.

Підприємство в умовах ринкових відносин застосовує різні форми оплати праці та матеріальної винагороди. Тому аудитор визначає, яка оплата праці застосовується на підприємстві, і відповідно вибирає шлях перевірки. За погодинної оплати праці з'ясовується обґрунтованість застосування тарифних ставок та дотримання умов контрактів, а за відрядної – виконання кількісних та якісних показників, правильність використання норм та розцінок.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андросова О.Ф., Аскерова Ю.Є. Шляхи удосконалення обліку нарахувань на заробітну плату. *Актуальні проблеми економіки*. 2016. № 9. С. 250-254.
2. Божко В.М. Розмежування змісту термінів «заробітна плата» і «оплата праці» на основі аналізу наукових праць ХХІ ст. *Вісник Запорізького національного університету. Юридичні науки*. 2010. № 4. С. 50-56.
3. Болотіна Н.Б. Трудове право України: підручник / 2-ге вид., стер. Київ : Вікар, 2004. 645 с.
4. Бондаренко Н.О., Понікаров В.Д., Попова С.М. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: навчальний посібник. Київ : ЦНЛ, 2014. 300 с.
5. Буркинський Б.В., Нижник В.М., Ніколайчук М.В. Ефективність використання трудового потенціалу: теорія і практика : монографія / Б.В. Буркинський, В.М. Нижник, М.В. Ніколайчук, Хмельницький : Хмельницький національний університет, 2009. 223 с.
6. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.С., Береза С.Л. Бухгалтерський облік. Житомир : ЖІТІ, 2000. 672с.
7. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. – 3-тє видання, доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2006. 512 с.
8. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. – 3-є вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2003. 444 с.
9. Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік : підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 480 с.
10. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: навчальний посібник для студентів вищих навч. закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / за ред. проф Бутинця Ф.Ф. 3-є вид., перероб. і доп. Житомир : «Рута», 2001. 512 с.

11. Бухгалтерський облік в Україні : *Нормативи. Коментарі: навчальні матеріали.* / В.С. Лень. Київ : ЦНЛ, 2004. 397 с.
12. Бухгалтерський облік та оподаткування: навчальний посібник / за ред. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішовського. Львів : «Ажур», 2008. 1112 с.
13. Валецька О.В. Забезпечення функцій заробітної плати: економіко-правовий аспект. *Університетські наукові записки*, 2006. № 3 -4 (19-20). С. 282-291.
14. Васюта-Беркут О.І., Шепітко Г.Ф., Ромашевська Н.О. Теорія бухгалтерського обліку: навчальний посібник / за заг. ред. В.Б. Захожая. 2-ге видання. Київ : МАУП, 2013. 176 с.
15. Вступ до економічної теорії : підручник. Видання 3-тє доповнене / за ред. З. Ватаманюка. Львів : «Новий Світ-2000», 2007. 504 с.
16. Гаврилюк Л. А., Пономарьова М. С., Чернега І. І. Політика доходів та організація оплати праці в розвитку соціально – трудових відносин на засадах інституційного забезпечення. *Вісник Харківського національного аграрного університету імені В. В. Докучаєва*. 2014. № 3. С.111-126. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhnau\\_ekon\\_2014\\_3\\_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhnau_ekon_2014_3_16)
17. Глухова С.В., Зотова А.А. Підходи до сутності заробітної плати. «Молодий вчений». 2016, № 12.1. С. 698-701.
18. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит : навчальний посібник. Київ : «Знання», 2007. 443 с.
19. Губіна І. Середня зарплата: основні принципи розрахунку. Оплата праці: організація та облік / *Збірник систематизованого законодавства*. 2017. № 10. С. 80-82.
20. Демко І. Основні методичні підходи до оцінки ефективності використання трудового потенціалу : *Збірник наукових праць. Вісник Львівської комерційної академії*. Львів : ЛКА, 2014. Вип. 46. С. 301-306.
21. Дробишева О.О., Домаш Д.В. Економічна сутність, форми та системи оплати праці. *Економічний вісник ЗДА*, 2014. Вип. 3. С. 48–55.
22. Дружиніна В.В., Черноус О.І. Оптимізація фонду заробітної плати

на підприємствах в умовах кризи. *Актуальні проблеми економіки*, 2011. № 9. С. 112-117.

23. Івашина О. Ю. Державне регулювання індивідуальної оплати праці в Україні / *Публічне адміністрування: теорія та практика : електрон. зб. наук. пр.* 2010. Вип. 1 (3). URL: <http://www.dridu.dp.ua/zbirnik/-201001/10ioyopu.pdf>.

24. 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. 50 с.

25. Інструкція зі статистики кількості працівників : затверджена наказом Державного комітету статистики України від 28.09.2005 р. № 286. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1442-05> (дата звернення 26.09.2019).

26. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затверджена наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 15.03.2019).

27. Інструкція зі статистики заробітної плати : затверджена наказом Державного комітету статистики України від 13.01.2004 р. № 5. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення 08.07.2019).

28. Засипко К.О., Сьомченко В.В. Заробітна плата як соціально-економічна категорія. *Вісник Запорізького національного університету*. № 1 (29), 2016. С. 121-127.

29. Коблянська О.І. Фінансовий облік: навчальний посібник. Київ: Знання, 2004. 473с.

30. Кодекс законів про працю України. Київ: Атіка, 2007. 100с.

31. Колот А. М. Організаційно-економічний механізм регулювання заробітної плати і шляхи його вдосконалення (на матеріалах промислових підприємств України): автореф. дис...д.е.н.: 08.06.01.URL: [http://librar.org.ua/sections\\_load.php?s=business\\_economic\\_science&id=3997&start=14](http://librar.org.ua/sections_load.php?s=business_economic_science&id=3997&start=14) (дата

звернення 03.02.2019).

32. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 1996. №30. Ст. 141.

33. Конвенція про захист заробітної плати № 95 від 06.06.1949 р. URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/993\\_146](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/993_146) (дата звернення 25.03.2019)

34. Лаптії І. Деякі аспекти історичного розвитку та вдосконалення правового регулювання інституту мінімальної заробітної плати в умовах ринкової економіки. *Право і безпека*. 2005. № 41. С. 134.

35. Лисак В.Ю. Сутність заробітної плати та її значення в процесі економічного управління підприємством. *Демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика*. Вип. № 4. 2016. С. 264-269.

36. Маркевич А.Є. Економічний зміст та підходи до поняття «заробітна плата». *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»*. URL: [www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3815](http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3815) (дата звернення 04.04.2019).

37. Носкова С.А., Татарченко О.М., Завойських Ю.А. Факторний аналіз фонду оплати праці працівників виробничого підприємства. *Вісник Східноукраїнського Національного Університету імені Володимира Даля*. 2015. № 6. С.103-109.

38. Немодрук, Н. Удосконалення обліку, аналіз і аудит розрахунків з оплати праці. *Економіка та держава*, 2016. №8. С. 36-38.

39. Огійчук, М.Ф., Новіков І.Т., Рагуліна І.І. Аудит: організація і методика : навчальний. посібник для вузів. Київ : Алерта, 2010. 584 с.

40. Організація і методика проведення аудиту : навчально-практичний посібник / В.В. Сопко та ін. Київ : ВД Професіонал, 2006. 576 с.

41. Організація і методика аудиту підприємницької діяльності / за ред. проф. Труша В.Є. Херсон : «Олді-плюс», 2012. 128с.

42. Пантелійчук Л. Особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам. *Фінансова справа*, 2016. травень (№17-18). С. 31-36.

43. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI.  
URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. *Все про бухгалтерський облік*. № 10 від 30.01.2009. С. 75-80.

45. Про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням : Постанова Кабінету Міністрів України від 26.09.2001 р. № 1266 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>

46. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України. №996-XIV від 16.07.1999р. *Все про бухгалтерський облік*. №10. 30.01.2009. С. 3-8.

47. Про виконавче провадження : Закон України від 02.06.2016 р. № 1404-VIII / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*, 2016. № 30. Ст.542

48. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці (Форми N П-1, П-2, П-3, П-4, П-5, П-6, П-7) : Наказ Державного комітету статистики України № 489 від 05.12.2008 р.URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/norm\\_doc/2008/489/489\\_2008.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2008/489/489_2008.htm)

49. Про оплату праці : Закон України від 24 березня 1995 р. № 108/95-ВР/ Верховна Рада України.. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. №17. Ст.121

50. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017р № 2258-VIII / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*, 2018, № 9. Ст.50.

51. Сміт А. Добробут націй: дослідження про природу та причини добробуту націй. Київ : Rort-Royal, 2001. 593с.

52. Фартушок Т. Б. Принципи оплати праці в аспекті захисту права на оплату праці. *Часопис Київського університету права*. 2015. № 3. С. 227–230.

53. Фінансовий облік : підручник / Я.Д. Крупка та ін. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 451 с.

54. Харченко Н.В. Мінімальна заробітна плата як державна гарантія оплати праці. URL: [www.economy.nauka.com.ua/pdf/1\\_2018/253.pdf](http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/1_2018/253.pdf)

55. Чернелевський Л.М., Беренда Н.І. Аудит : навчальний посібник. Київ : Міленіум, 2014. 466с.

56. Шило Ж.С., Поліщук О.Ю. Проблеми заробітної плати та вартості робочої сили в Україні. URL: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/prvse/2018\\_1/45](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/prvse/2018_1/45).

57. Щирба І. Тарифна система як основа оплати праці на підприємстві. *Галицький економічний вісник*. 2015. № 1. С. 57–64.

58. Ярмолюк О.Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства. *Ефективна економіка*. 2018. № 4. С.78-93.