

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

Щирба Ірина Маркіянівна

УДК 657: 331:2

**ОБЛІК ОПЛАТИ ПРАЦІ ТА АУДИТ ЇЇ ЕФЕКТИВНОСТІ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

Дисертація на здобуття  
наукового ступеня кандидата економічних наук

Науковий керівник  
доктор економічних наук, професор  
Сопко Василь Васильович

Тернопіль - 2011

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ..	10
1.1. Економічний зміст та правові основи оплати праці в Україні.....	10
1.2. Аналіз діючих систем і форм оплати праці як основи її організації.....	29
1.3. Ідентифікація і оцінка впливу факторів на рівень оплати праці.....	45
Висновки до першого розділу.....	69
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ.....	72
2.1. Організаційні аспекти обліку оплати праці.....	72
2.2. Методика обліку оплати праці та напрямки її удосконалення.....	93
2.3. Моделювання формування показників звітності з оплати праці в умовах комп'ютерної обробки даних.....	110
Висновки до другого розділу.....	132
РОЗДІЛ 3. АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ.....	136
3.1. Організація та методика аудиту ефективності праці та її оплати.....	136
3.2. Аналітичні процедури аудиту ефективності праці та її оплати.....	181
Висновки до третього розділу.....	196
ВИСНОВКИ.....	198
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	202
ДОДАТКИ.....	239

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Для ефективного функціонування підприємств, які використовують складні технології, характеризуються великою кількістю внутрішньовиробничих зв'язків та інформаційних потоків у сфері управління, необхідні чітка організація трудового процесу, прогресивні норми і нормативи, ефективні системи матеріального стимулювання високопродуктивної праці. Вони є основою не лише організації праці на робочих місцях, але й планування, організації виробничих процесів і управління виробництвом. Відповідність форм організації праці, якості її нормування і наявності ефективних матеріальних стимулів рівню розвитку технологій та суспільних економічних відносин, є запорукою досягнення високої ефективності виробництва.

В умовах ринкової економіки посилюється роль організації і нормування праці, виникає необхідність більш тісного зв'язку результатів праці з її матеріальними стимулами, зокрема, із оплатою праці. За таких умов особливої актуальності набуває дослідження теоретичних та прикладних аспектів обліку й аудиту ефективності оплати праці.

Значний внесок у вивчення теорії, організації та методики обліку оплати праці й аудиту її ефективності здійснили такі вітчизняні вчені-економісти, як Ф. Ф. Бутинець, М. Д. Ведерніков, Ю. А. Верига, В. Н. Гончаров, З. В. Гуцайлюк, О. В. Додонов, З.-М. В. Задорожний, А. М. Колот, Я. Д. Крупка, Т. А. Костишина, Т. Г. Мельник, М. С. Пушкар, В. С. Рудницький, В. В. Сопко, П. Л. Сук, І. Д. Фаріон, П. Я. Хомин, Н. В. Шульга та ін. Досліджували ці питання у своїх працях зарубіжні науковці: А. Аренс, М. А. Волгін, Р. Додж, Т. Н. Долиніна, К. Друрі, М. І. Кутер, Дж. Лоббек, Ю. Г. Одегов, Дж. Робертсон, М. І. Сідорова та ін.

Однак окремі теоретичні, організаційні та методичні питання обліку оплати праці та аудиту її ефективності залишаються дискусійними, потребують подальших наукових досліджень. Зокрема, це стосується уточнення понятійного апарату оплати праці, удосконалення методики обліку оплати праці відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) та Міжнародних

стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ), формування процедур аналітичного обліку витрат на оплату праці, оптимізації їхньої структури, розробки методики аудиту ефективності оплати праці. Все це зумовило вибір теми дисертаційного дослідження та свідчить про її актуальність.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Тернопільського національного економічного університету за такими темами: «Розробка теоретичних та практичних аспектів обліку, аналізу і аудиту оплати праці в умовах ринкової економіки» (номер державної реєстрації 0108U000464), «Розробка концептуальних основ функціонування контролінгу в Україні» (номер державної реєстрації 0105U000865). Особистий внесок автора полягає в удосконаленні теоретичних, організаційних та методичних положень оплати праці, її обліку, аналізу, аудиту та контролінгу в сучасних економічних умовах.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є поглиблення теоретичних засад обліку оплати праці та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації й методики обліку та аудиту ефективності оплати праці з урахуванням потреб управлінського персоналу.

Для досягнення зазначеної мети передбачено виконання таких завдань:

- дослідити економічний зміст оплати праці в ринковому середовищі та питання її нормативно-правового та договірнього регулювання в Україні;
- здійснити аналіз діючих систем і форм оплати праці як основи організації обліку оплати праці;
- ідентифікувати та оцінити вплив факторів на рівень оплати праці для ефективного функціонування системи обліку оплати праці;
- визначити особливості оплати праці на хлібопекарських підприємствах та їхній вплив на організацію облікового процесу;
- удосконалити методику обліку оплати праці з метою раціонального управління витратами на оплату праці на всіх рівнях;
- запропонувати порядок формування показників звітності з оплати праці в умовах автоматизованої обробки даних;

– розробити методику аудиту ефективності оплати праці для хлібопекарських підприємств;

– розкрити роль аналітичних процедур у процесі здійснення аудиту ефективності оплати праці.

*Об'єктом дослідження* є система обліку та аудиту ефективності оплати праці на підприємстві.

*Предметом дослідження* є теоретичні та практичні питання обліку й аудиту ефективності оплати праці на хлібопекарських підприємствах.

*Методи дослідження.* Для досягнення поставленої мети в роботі використано такі загальнонаукові методи емпіричного та теоретичного рівнів дослідження: абстрагування та герменевтичний (при з'ясуванні суті різних понять і категорій); діалектичний (при розробці концептуальної факторно орієнтованої моделі обліку оплати праці); порівняння (для оцінювання стану та динаміки оплати праці за певні періоди часу); узагальнення (при формуванні висновків та пропозицій); аналітичний (при дослідженні факторів впливу на рівень заробітної плати, її структури, класифікації норм праці та нормативів); системний (при розробці моделі формування звітної інформації щодо витрат на оплату праці відповідно до рівнів управління на підприємстві).

Інформаційну базу дослідження становлять: нормативно-правові акти, матеріали Державної служби статистики України, Міністерства соціальної політики України, Міністерства фінансів України, первинна облікова інформація, звітність хлібопекарських підприємств, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених-економістів.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у розробці й вдосконаленні теоретико-методичних засад та практичних рекомендацій з обліку і аудиту ефективності праці та її оплати. Найбільш суттєві теоретичні та практичні результати, які характеризують новизну дослідження й особистий внесок автора, такі:

*уперше:*

– розроблено концептуальні та методичні основи аудиту ефективності оплати праці: запропоновано стадії та етапи проведення, виокремлено процедури отримання аудиторських доказів, розкрито механізм застосування аналітичних процедур на всіх стадіях цього виду аудиту, що дасть можливість управлінському персоналу хлібопекарських підприємств своєчасно отримувати інформацію про ефективність оплати праці, здійснювати її аналітичну оцінку для виявлення причин невідповідності одержаних даних встановленим критеріям й формування рекомендацій щодо їхнього усунення;

*удосконалено:*

– систему обліку оплати праці шляхом розробки концептуальної факторно орієнтованої моделі обліку оплати праці, яка дасть можливість ефективно взаємодіяти організації оплати праці на підприємстві із зовнішніми детермінантами політики оплати праці на підприємстві;

– механізм формування інформації для менеджерів різного рівня управління про виконання норм праці, яку відображають за допомогою впровадження нормативного методу шляхом розробки: алгоритму виявлення відхилень від норм праці; номенклатури видів причин і винуватців відхилень від норм витрат на оплату праці; зведеного документа про відхилення, що дасть можливість управлінському персоналу здійснювати контроль за витратами на оплату праці за відхиленнями від заданих параметрів;

– аналітичний облік оплати праці за рахунок виділення чотирьох субрахунків до рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» з метою узгодження даних про виплати працівникам з вимогами П(С)БО 26 «Виплати працівникам», що дасть змогу структурувати облік виплат працівникам;

– ієрархічну структуру автоматизованих робочих місць відповідно до рівнів управління витратами на оплату праці з метою формування звітної інформації про оплату праці для потреб оперативного, тактичного та стратегічного управління, в якій кожен попередній рівень формує інформаційну базу для наступного;

*дістало подальший розвиток:*

– порядок розрахунку коефіцієнта трудової участі (далі – КТУ) на хлібопекарських підприємствах для розподілу додаткової заробітної плати колективного характеру, коригування базового значення підвищуючими та понижуючими показниками, а також відображення його у відомості нарахування заробітної плати та її розподілу між членами бригади, що дасть можливість підвищити зацікавленість працівників у позитивних результатах колективної праці;

– структура заробітної плати, яку запропоновано звести до двох елементів, зокрема, основної та додаткової, а додаткову, відповідно, необхідно формувати із компенсаційних (компенсації і доплати) та стимулюючих (премії та надбавки) виплат. Відповідно до цього внесено зміни до структури фонду оплати праці, а також до рахунка 81 «Витрати на оплату праці», що дасть змогу формувати звітну інформацію про витрати на оплату праці відповідно до їхнього функціонального призначення;

– класифікація факторів впливу на формування облікової політики підприємства щодо оплати праці (за сферою охоплення системи обліку – загальні та спеціальні, за відношенням до суб'єкта господарювання – зовнішні й внутрішні), які відображені у факторній інформаційній моделі облікової політики щодо витрат на оплату праці, що дасть можливість детальніше розкрити інформацію про елементи цього об'єкта;

– система звітності з оплати праці на хлібопекарських підприємствах, яку доповнено формами Внутрішнього звіту про використання робочого часу та Внутрішнього звіту з оплати праці, застосовуючи які управлінський персонал зможе здійснювати контроль за використанням робочого часу та оплатою праці і відповідно своєчасно виявляти та нівелювати негативні тенденції при формуванні витрат на оплату праці.

**Практичне значення одержаних результатів.** Одержані в результаті проведеного дослідження висновки та рекомендації щодо удосконалення організації і методики обліку оплати праці та аудиту її ефективності дають можливість формувати інформацію про оплату праці працівників хлібопекарських підприємств для менеджерів різних рівнів управління.

Запропоновані в дисертації рекомендації та пропозиції впроваджені в практичну діяльність хлібопекарських підприємств: ВАТ «Запорізький хлібокомбінат №1» (довідка № 775 від 05. 05. 2010 р.), ТОВ «Надзбруччя хліб» (довідка № 459 від 15. 06. 2010 р.), ПП «Коломийський хлібокомбінат» (довідка № 30 від 4. 06. 2010 р.), КП «Чинадіївська хлібопекарня» (довідка № 46 від 25. 11. 2010 р.); аудиторської компанії ТОВ «Закарпат-Бізнес-Консалтинг» (довідка № 12 від 28. 05. 2010 р.).

Окремі положення дисертаційної роботи використано у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126-24/1947 від 10. 09. 2010 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційне дослідження є самостійною роботою. Отримані наукові результати, розробки та пропозиції теоретичного, методичного та практичного характеру виконав автор самостійно.

**Апробація результатів дослідження.** Основні положення дисертації апробовані на 18 науково-практичних конференціях, де отримали позитивну оцінку. Зокрема, на міжнародних: «Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність і тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 22–23 лютого 2007 р., 21–23 лютого 2008 р., 26–27 лютого 2009 р., 25–26 лютого 2010 р.), «Глобальна економіка як сучасний етап співробітництва країн» (м. Чернівці, 26–27 квітня 2007 р.), «Нові обрії економічної науки» (м. Львів, 11–12 травня 2007 р.), «Дослідження та оптимізація економічних процесів «Оптимум – 2008» (м. Харків, 3–5 грудня 2008 р.), «Економіка України в умовах посилення глобалізаційних процесів: виклики і перспективи» (м. Львів, 15–16 травня 2009 р.), «Менеджмент малого и среднего бизнеса: эффективность, конкурентоспособность, устойчивость» (г. Севастополь, 21–25 сентября 2009 г.), «Світова економічна криза: причини, наслідки та перспективи подолання» (м. Львів, 14–15 травня 2010 р.), «Предпринимательство в Беларуси: опыт становления и перспективы развития» (г. Минск, 20 апреля 2010 г.), «Реформування системи бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні» (м. Донецьк, 11 червня 2010 р.), «Облік, аудит, фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців» (м. Харків, 28–29 жовтня



2010 р.); на всеукраїнських: «Методика обліку, аналізу і аудиту в контексті світової та вітчизняної практики її вдосконалення» (м. Київ, 27–28 квітня, 2005 р.), «Інтелектуальний потенціал молоді в науці і практиці» (м. Хмельницький, 24 травня 2007 р.), «Актуальні проблеми життєдіяльності суспільства» (м. Кременчук, 17–18 квітня 2008 р.), «Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні» (м. Київ, 12 грудня 2009 р.), «Трансформація господарського механізму в умовах економічної кризи» (м. Чернівці, 15–17 квітня 2010 р.).

**Публікації.** Результати дисертаційної роботи, висновки і пропозиції автора викладені в 25 наукових працях загальним обсягом 6,79 друк. арк., з них 7 праць, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації, обсягом 3,66 друк. арк.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний текст роботи викладений на 202 сторінках, список використаних джерел налічує 391 найменування на 37 сторінках. Дисертація містить 9 таблиць на 11 сторінках, 28 рисунків на 37 сторінках, 21 додаток на 123 сторінках.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ

#### 1.1. Економічний зміст та правові основи оплати праці в Україні

Трансформація економіки нашої країни до ринкових умов господарювання, поява нових форм власності і відповідно зміна розподільчих відносин між працівником і працедавцем вимагають нового підходу до розуміння економічного змісту заробітної плати. Приведення механізму організації заробітної плати відповідно до вимог ринкової економіки багато в чому залежить від розкриття її економічного змісту, особливостей формування, ступеня реалізації її функцій, всестороннього розкриття цієї категорії. Вона належить до складу валового внутрішнього продукту, має високу питому вагу в структурі доходів населення та входить до складу витрат підприємства. Тому її розмір безпосередньо впливає на ефективність виробництва. Багатоплановий характер цієї категорії пояснює постійні дискусії в економічній літературі, в якій наводиться близько двох десятків визначень. Водночас слід відзначити, що серед економістів і практиків немає єдності не тільки в науковому визначенні, але і в правомірності використання самого поняття «заробітна плата». Таким чином, нові умови господарювання вимагають інших підходів до вирішення даного питання.

Заробітна плата як економічна категорія відноситься до числа найскладніших, оскільки виступаючи індикатором змін у суспільстві, її економічний зміст змінювався відповідно до зміни суспільно-економічної формації. Протягом століть вченими-економістами робились спроби дати визначення цієї категорії, однак більшість із них вже не відповідають сучасним умовам господарювання.

Вивчення сучасної економічної літератури свідчить про те, що існує багато точок зору на проблему сутності заробітної плати як економічної категорії.

Так, А.Л. Жуков вважає, що «заробітна плата в ринковій економіці – це виплачувана за використання праці сума коштів, в основі визначення якої є ціна праці» [128, с. 10].

О.В. Дячун відзначає, що «заробітна плата в умовах ринкової економіки – це плата за працю, а її величина – це ціна праці, яка визначається на ринку праці в результаті взаємодії попиту на конкретні види праці і її пропозицію» [102, с. 145].

Такий підхід до визначення заробітної плати в більшій мірі характеризує заробітну плату як макроекономічну категорію, де на ринку праці відбувається купівля-продаж специфічного товару – праці. Однак на ринку праці товаром виступає не праця, а потенційна здатність до праці, тобто потенційна працездатність.

Багато вчених-економістів висувають тезу про те, що заробітна плата – це вартість або ціна робочої сили [32, с. 73; 92, с. 51; 103, с. 584; 132, с. 148; 222, с. 270; 241, с. 3; 278, с. 89]. Характерними є такі дефініції: «В умовах ринкової економіки підхід до оплати праці змінюється і величина заробітної плати повинна визначатись на основі витрат на відтворення робочої сили з урахуванням попиту на неї» [155, с. 223]. «Заробітна плата в ринковій економіці являє собою ціну робочої сили, яка відповідає вартості предметів споживання і послуг, котрі забезпечують відтворення робочої сили (здатної обслуговувати існуючі технічні бази виробництва), задовольняючи фізичні і духовні потреби працівника і його сім'ї» [253, с. 172].

Наведені визначення не відповідають ринковим умовам господарювання, оскільки в країнах із такою моделлю економіки розмір заробітної плати набагато перевищує відтворювальний мінімум і формується відповідно до досягнутого рівня споживання. Однак спільною їх рисою є визначення заробітної плати як ціни або вартості робочої сили. Вважаємо, що поняття «робоча сила» недоцільно використовувати при визначенні поняття «заробітна плата», оскільки аналіз понять «робота» і «праця» свідчать про те, що процес створення нової вартості не можна назвати роботою, це є праця, оскільки робота – це кількісна характеристика перетворення енергії у фізичних процесах, залежить від виду процесу [283, с. 1089], а праця – цілеспрямована діяльність людини, яка направлена на видозміну і пристосування предметів природи для задоволення своїх потреб [283, с. 1361].

З іншої позиції трактує заробітну плату М.А. Волгін, який зазначає, що «заробітна плата як ціна праці чи робочої сили – це основна частина фонду

життєвих засобів працівників, яка розподіляється між ними відповідно до кількості і якості витраченої праці» [66, с. 66]. Аналогічне визначення дають Н.М. Абакумова і Р.Я. Подовалова [1, с. 130]. На практиці такий підхід використовується при побудові форм оплати праці на основі частки, що визначається від обсягу реалізації продукції.

В. Майорченко і В. Калюжний вважають, що «заробітна плата – це частина вартості створеного ним продукту праці, обумовлена чинною системою суспільних, у тому числі ринкових відносин, що впливають із характеру власності на засоби виробництва» [187, с. 83-84].

Н.Л. Вачевська визначає заробітну плату як суму грошей (коштів), які працівник отримує за свою виробничу діяльність або за кількість виготовленої продукції чи матеріальних благ [56, с. 177].

Е.А. Алімаріна вважає, що під заробітною платою розуміється деякий обсяг матеріальних благ, котрі забезпечують реалізацію відтворювальної, стимулюючої і соціальної функцій, вартість яких складає основу заробітної плати [10, с. 43].

Автори фінансово-економічного словника зазначають, що «заробітна плата (платня) – оплата праці, яку згідно з трудовою угодою власник підприємства, організації чи установи або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу» [319, с. 206]. Однак неприпустимим є ототожнення заробітної плати і оплати праці, тому, що: по-перше, ці категорії стосуються різних учасників трудового процесу – працедавця – з одного боку, і працівника – з іншого. Тобто оплатити працю є обов'язком працедавця, а отримати зароблену плату за свою працю є правом працівника, яке гарантує йому Конституція України [172, с. 13]; по-друге, сума, яку заробив працівник є витратами працедавця, що входить у структуру витрат на оплату цієї праці. Тобто з точки зору смислового навантаження поняття є не порівняльними, а з точки зору працедавця – сума, яку він витрачає на оплату праці є більшою, ніж сума, яку отримує працівник за свою працю, оскільки в її величину додатково до суми „заробленої плати” працівником включаються витрати працедавця на створення необхідних умов праці, здійснення заходів з її охорони і техніки безпеки.

На сучасному етапі розвитку ринкових відносин, найбільшого поширення набуло визначення заробітної плати як винагороди за працю [38, с. 92; 42, с.340; 140; 165, с. 49; 186, с. 23; 190, с. 356; 220, с. 176; 223, с. 231; 277, с. 7].

Так, М.І. Бухалков пише, що «заробітна плата – це винагорода за працю в залежності від кваліфікації працівника, складності, кількості, якості і умов виконуваної роботи, а також виплати компенсаційного і стимулюючого характеру» [42, с. 340].

О.С. Головачов вважає, що «заробітна плата – сукупність винагород в грошовій чи натуральній формі, отриманих працівником в залежності від кількості, якості витраченої ним праці і результатів діяльності підприємства в цілому» [217, с. 356].

Однак принциповим недоліком цього визначення є те, що автори припускають можливість виплати працівнику заробітної плати у натуральній формі (особливо у вигляді виготовленої продукції), оскільки заробітна плата повинна виплачуватись у тій формі, яка одразу дасть можливість працівнику задовольнити свої потреби, а не змусить його продавати на ринку продукцію за значно меншу суму грошей.

Аналіз останнього підходу свідчить про те, що в ньому ототожнюються поняття «заробітна плата» і «винагорода». Ці поняття не тотожні, оскільки заробітна плата є лише її формою, бо грошове вираження винагороди передбачає не тільки виплату працівнику заробітної плати, але й додаткові виплати і пільги (оплата лікування, відпочинку і навчання дітей, медичної страховки, надання службової квартири, дачі й автомобіля), тому вони співвідносяться між собою як часткове й загальне.

У міжнародних і національних нормативно-правових документах заробітна плата також ототожнюється з поняттям винагороди.

Так, згідно ст. 1 Закону України «Про оплату праці», заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану ним роботу [140]. Подібне визначення міститься у статті 49 Кодексу законів про працю [165, с. 49].

Згідно Конвенції Міжнародної організації праці від 01.07.1949 р. № 95 «Про охорону заробітної плати», «заробітна плата» означає, незалежно від назви і методу нарахування, будь-яку винагороду чи будь-який заробіток, які обчислюються в грошах і встановлюються договором чи національним законодавством, котре в силу письмового чи усного договору про найм підприємець виплачує за працю, яка або виконана, або повинна бути виконана, чи за послуги, котрі були надані, або повинні бути надані [186, с. 23].

Ці визначення у нормативно-правових документах в більшій мірі відображають цивільно-правові відносини, що виникають між працедавцем і працівником, однак не характеризують економічного змісту заробітної плати.

В. Гринчуцький і В. Заброцький вважають, що «заробітна плата як категорія належить до відносин найманої праці. Вона виражає відносини двох власників: одного власника робочої сили, другого – власника грошей. Працівник наймається для того, щоб, продавши свою послугу – працю, отримати засоби для існування – заробітну плату. Він не має можливості продавати готовий продукт власної праці, бо не є власником умов його виробництва. В протилежному працівник став би продавати продукт праці – товар, а не послугу праці» [83, с. 25]. Як бачимо, автори відзначають те, що заробітна плата належить до відносин найманої праці (оренди). Однак подальший хід їхніх думок свідчить про появу відносин купівлі праці. У зв'язку з тим вважаємо за необхідне з'ясувати характер відносин, які виникають між працівником і працедавцем з приводу створення нової вартості. Аналізуючи сутність понять оренди і купівлі, вважаємо, що ці відносини є подібними до тих відносин, що виникають між орендарем і орендодавцем. Адже оренда – договірне строкове платне володіння і користування необоротним активом (землею, підприємством, основними засобами, іншим майном) [319, с. 390-391]. Такий характер взаємовідносин простежуються між працедавцем і працівником, який отримує економічні вигоди від використання вмінь, знань, досвіду та навичок працівника, а останній, у свою чергу, є власником (носієм) своїх вмінь, здібностей, навичок й досвіду. Так само відбувається і у відносинах орендаря та орендодавця, адже перший отримує економічні вигоди від використання об'єкту оренди, а другий

– при цьому має право власності на нього. Стосунки між працівником і працедавцем регулюються трудовим договором (контрактом), відповідно до якого працедавець зобов'язується виплачувати працівнику заробітну плату за використання його здатності до праці. Заробітна плата виплачується у встановлені на підприємстві строки аналогічно тому як виплачується у встановлені строки фіксований орендний платіж.

Дослідження підходів щодо економічного змісту заробітної плати в ринкових умовах господарювання свідчить про те, що вони не відображають її багатогранності.

Спробу розв'язати цю проблему зробили вітчизняні вчені-економісти, які використали комплексний підхід до дослідження економічного змісту заробітної плати в ринкових умовах господарювання.

Зокрема, визначили сутність заробітної плати з п'яти позицій: по-перше, заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між власником підприємства (або його представником) і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості (доходу).

По-друге, заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, в грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган сплачує працівнику за виконану ним роботу.

По-третє, в сучасному товарному виробництві, що ґрунтується на наймі робочої сили, заробітна плата – це елемент ринку праці, що виступає як ціна товару, за якою найманий працівник продає свою робочу силу.

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

По-п'яте, для підприємства заробітна плата – це елемент витрат на виробництво, що включаються до собівартості продукції, робіт (послуг), і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці [165, с. 11; 190, с. 91-92; 301, с. 101-102].

Однак, на нашу думку, заробітну плату необхідно розглядати з позиції держави, працівника та працедавця, оскільки вони суттєво відрізняються.

Отже, для держави – заробітна плата є інструментом, за допомогою якого вона регулює попит і пропозицію такого специфічного товару, як потенційна працездатність.

Для працівника – заробітна плата – це елемент доходу, величина якого визначається дією сукупністю факторів і виражається у грошовому еквіваленті, який отримує від працедавця за реалізовану здатність до праці.

Для працедавця – заробітна плата – це складова витрат на оплату праці, які він витрачає на використання тих знань, навичок, умінь працівника, які приносять йому економічні вигоди. Таким чином, заробітна плата є й об'єктом обліку, бо виступає мірою споживання. Розмір заробітної плати відображає затрати живої праці, що належить до собівартості створеного продукту.

Комплексний підхід до дослідження економічного змісту заробітної плати створює вихідну базу для дослідження її функцій.

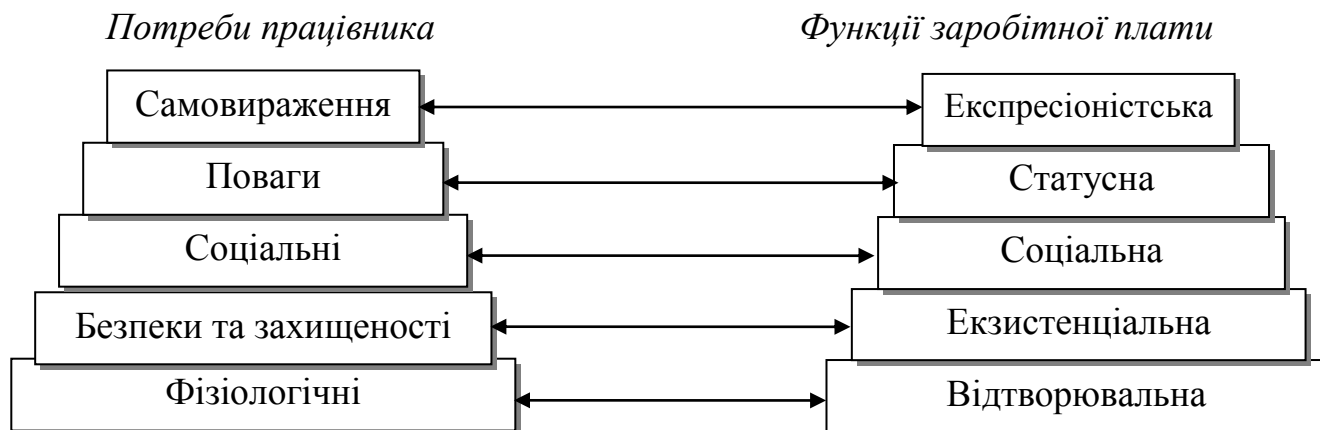
Необхідно відзначити, що в економічній літературі виокремлюють майже двадцять функцій, які виконує заробітна плата (додаток А). Однак проблема їхнього вивчення відноситься до числа недостатньо розроблених, оскільки до цього часу немає чіткого розуміння їхньої сутності і класифікації. У зв'язку з тим пропонуємо застосувати комплексний підхід до дослідження функцій заробітної плати, які вона повинна виконувати в ринкових умовах господарювання, шляхом класифікації відповідно до суб'єкта реалізації (направленості) – працівника, працедавця і держави з врахуванням їхніх потреб.

Дослідження функцій, які виконує заробітна плата для працівника необхідно розпочати із того, що спонукає його працювати, тобто із потреб. Потреба – це нестача чогось. Для того, щоб їх задовольнити працівники надають працедавцеві у користування свої навички, уміння, здібності і досвід взамін на заробітну плату (додаток Б).

Відповідно до цього необхідно використати сформульовану А. Маслоу [388] ієрархію потреб, яка допоможе зрозуміти, що лежить в основі прагнення працівника



до праці, незважаючи на те, що вона не відображає індивідуальні особливості людини. Тому спробуємо провести паралель між потребами працівника і функціями заробітної плати (рис. 1.1).



**Рис. 1.1. Взаємозв'язок потреб працівника і функцій заробітної плати\***

Для задоволення фізіологічних потреб працівників необхідно, щоб заробітна плата виконувала відтворювальну функцію. Тобто забезпечила можливість купівлі працівником матеріальних цінностей, необхідних для задоволення фізіологічних потреб і відтворення собі подібних.

Задоволення потреби в безпеці і захищеності відбувається завдяки пенсійній, а також соціальній програмі та реалізується через утримання із заробітної плати працівників та нарахувань на фонд оплати праці.

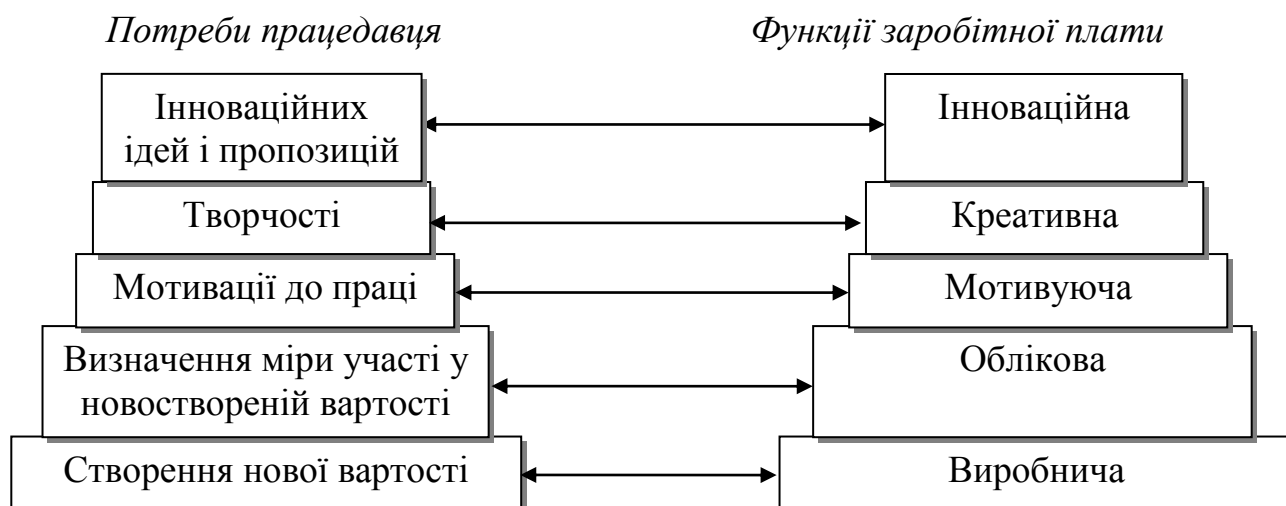
Виконання заробітною платою відтворювальної та екзистенціальної функцій є найбільш важливими для працівника і належать до економічних функцій. Такі потреби як соціальні, потреба в повазі та самовираженні є соціально-особистісними, однак мають економічне підґрунтя. Тому заробітна плата повинна також виконувати соціальну функцію, статусну й експресіоністську.

Виконання соціальної функції заробітною платою повинна забезпечити диференціацію заробітної плати за критерієм соціальної справедливості, статусної – забезпечення трудового статусу, який визначається заробітною платою. Трудовий статус – це місце конкретного працівника стосовно інших працівників як по

\* Розроблено автором

вертикалі, так і по горизонталі. Експресіоністська функція повинна забезпечити можливість працівника реалізувати творчий потенціал, використовувати свій талант, що приведе до завершення його потенційних можливостей, задумів та мрій.

Працедавець також має ряд потреб, що пов'язані із працею працівників, які він може задовольнити за допомогою виконання заробітною платою функцій, котрі наведені на рис. 1.2.



**Рис. 1.2. Взаємозв'язок потреб працедавця і функцій заробітної плати\***

Виробнича реалізується через виплату працівникові заробітної плати за новостворену вартість. Облікова функція відображає міру участі працівника у новоствореній вартості. Виконання заробітною платою мотивуючої функції повинно забезпечувати взаємозв'язок величини оплати праці з конкретними результатами трудової діяльності працівників, адже вміле використання цієї функції перетворює заробітну плату в один з найважливіших важелів підвищення ефективності виробництва та економічного зростання.

Потреба працедавця у творчості працівників проявляється шляхом розробки ними нових проектів і напрямків роботи. Задоволення цієї потреби відбувається завдяки реалізації креативної функції заробітної плати.

Для підвищення ефективності інноваційної діяльності на підприємстві, працедавець повинен забезпечити працівникам такий рівень заробітної плати, який

\* Розроблено автором

би зацікавлював працівників у створенні нової конкурентноздатної технології, продукції, послуг тощо.

Держава, у свою чергу, має потребу у такому інструменті, котрий би регулював попит і пропозицію на ринку праці, формував кількісний та якісний склад. Таким інструментом є заробітна плата, регулюючи розмір якої держава задовольнить вищевказану проблему. Тому виконання регулюючої функції є важливим для держави.

Отже, економічна природа заробітної плати є складною, тому обґрунтованим є існування багатьох визначень цієї категорії. Кожне з них, як правило, характеризує лише одну з її сторін, а тому недостатньо. Це означає - дана категорія потребує уточнення і подальшого дослідження, незважаючи на те, що вона давно є об'єктом уваги економічної науки.

З подальшим розвитком ринкових відносин в нашій країні суттєво послабиться роль відтворювальної функції і працівник буде зацікавлений в здійсненні заробітною платою екзистенціальної, соціальної, статусної й експресіоністської функцій. Відповідно для працедавця, на противагу виробничій, більшого значення набудуть облікова, мотиваційна, креативна та інноваційна функції. Тобто трудові відносини набудуть рис індивідуалізації й гуманізації.

Виконання заробітною платою своїх функцій у значній мірі залежить від нормативно-правового регулювання, яке на сучасному етапі розвитку економіки України переживає складний час реформ, що орієнтовані на її демократизацію. Змінюються економічні відносини та їхнє правове поле, відбувається зміна політичних і економічних пріоритетів, збільшується число власників та відповідно кількість учасників господарського процесу.

Одним із наслідків розвитку ринкових відносин в Україні є значне підвищення ролі облікової інформації в управлінні господарською діяльністю підприємств, збільшується кількість користувачів інформації, які на основі її даних приймають обґрунтовані управлінські рішення і, відповідно, змінюються вимоги до характеру та обсягу такої інформації, а також порядку її збору, реєстрації та узагальнення. У

зв'язку з цим важливе значення в організації обліку оплати праці має її нормативно-правове забезпечення.

Регулювання обліку оплати праці в Україні здійснюється рядом законодавчих актів та нормативно-правових документів. Вони мають різну юридичну силу, відповідно до якої їх можна розподілити по рівнях, утворюючи при цьому в своїй сукупності систему правового забезпечення обліку оплати праці в Україні (додаток В).

Перший рівень - конституційний, який передбачає регулювання відносин у сфері підприємницької діяльності на основі єдиного нормативно-правового акту – Конституції України – акта, що має найвищу юридичну силу. Конституція України встановлює загальні принципи здійснення підприємницької діяльності. Норми цього нормативного акту є нормами прямої дії, тобто закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України повинні їй відповідати. Згідно статей 43-46 Конституції України кожна людина має право на працю, на відпочинок, на соціальний захист, на безпечні і здорові умови праці і на заробітну плату, при чому не нижче встановленого мінімуму [172].

Другий рівень – законодавчий. В поняття «законодавство» включаються закони та інші акти Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, а в деяких випадках – також і нормативно-правові акти центральних органів виконавчої влади, які регламентують економічні, правові і організаційні основи оплати праці працівників, а також принципи обліку оплати праці. Документами цього рівня є Кодекс законів про працю України, Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України, Закони України «Про оплату праці», «Про відпустки», «Про колективні договори і угоди», «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та ін., Указ Президента України «Про Концепцію дальшого реформування оплати праці в Україні» та ін., Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати», «Про максимальну величину фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, оподатковуваного доходу (прибутку), сукупного оподатковуваного

доходу (граничну суму заробітної плати (доходу), з яких справляються страхові внески до соціальних фондів» та інші.

Третій рівень регулювання обліку оплати праці в Україні – нормативний. До цього рівня можна віднести національні П(С)БО, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств (організацій) та Інструкцію про його застосування. Документи цього рівня визначають загальні принципи і правила ведення фінансового обліку та формування повної, достовірної і неупередженої інформації про фінансово-майновий стан підприємства. Станом на 1 грудня 2010 року розроблено і затверджено тридцять чотири П(С)БО. До групи стандартів, що регламентують порядок відображення в обліку і звітності операцій з оплати праці відносять П(С)БО 26 «Виплати працівникам», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 2 «Баланс», П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» та інші.

Четвертий рівень – методичний. Документи цього рівня, розробляються міністерствами і відомствами у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей. Вони мають рекомендаційний, а не обов'язковий характер і не повинні вступати в суперечність із законодавчими актами та нормативними документами вищого рівня. Наприклад, Рекомендації щодо визначення заробітної плати працюючих в залежності від особистого внеску працівника в кінцеві результати роботи підприємства, Рекомендації щодо організації матеріального стимулювання праці працівників підприємств і організацій тощо.

Необхідно виділити ще один – п'ятий, організаційно-розпорядчий рівень. Документи цього рівня затверджуються керівником підприємства, розробляються його економічними службами. До них належать: положення про облікову політику підприємства, колективний договір, накази про прийняття на роботу, про переведення на іншу роботу, про надання відпустки, про припинення трудового договору (контракту), а також робочий План рахунків бухгалтерського обліку, правила документообороту і технологія обробки облікової інформації тощо.

У зв'язку з формуванням багаторівневого нормативно-правового забезпечення обліку оплати праці необхідно переглянути первинні облікові документи, реєстри та інші документи, які відносяться до уніфікованих форм облікової документації, а також внести зміни до комп'ютерних бухгалтерських програм з урахуванням вимог законодавчих актів та нормативних документів.

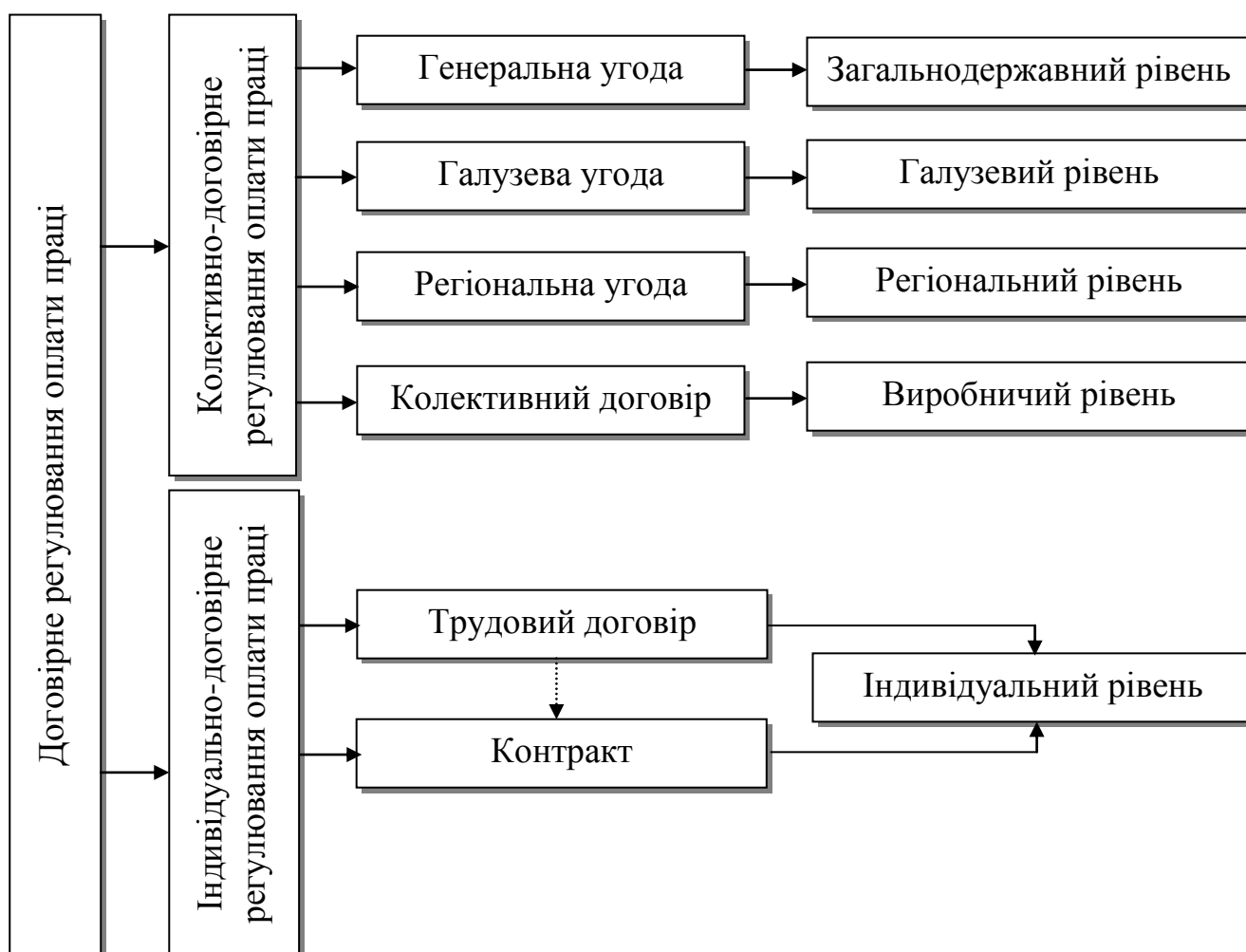
Отже, система нормативно-правового забезпечення обліку оплати праці повинна формуватися таким чином, щоб, по-перше, виключалось протиріччя нормативних документів між собою як по горизонталі, так і по вертикалі; по-друге, документи нижчого рівня повинні конкретизувати і розвивати окремі положення законодавчих актів і нормативних документів вищого рівня.

Досвід країн з розвиненою ринковою економікою свідчить про те, що використання договірного регулювання оплати праці є найбільш ефективним у вирішенні багатьох питань соціально-трудових відносин. Цінність його в порівнянні з державним регулюванням виявляється у тому, що угоди різних рівнів і колективні договори на відміну від законів є більш гнучкими та можуть конкретизуватись за згодою сторін із врахуванням ситуації, що змінюється, завдяки цьому при їх укладенні повинно відбуватися взаємне врахування інтересів працівника і працедавця. Тому вважаємо за справедливе стверджувати, що державне регулювання створює політику оплати праці, а договірне – реалізує її.

У нашій країні система договірного регулювання оплати праці проходить етап становлення і характеризується статусною невизначеністю суб'єктів даного регулювання, необлігаторійністю укладання угод і договорів та ін. Тому механізм такого виду регулювання оплати праці потребує удосконалення законодавчих норм і положень, які забезпечать реалізацію цього механізму на всіх рівнях трудових відносин.

Договірне регулювання оплати праці в Україні регламентується Кодексом законів про працю, Господарським кодексом, Законами України «Про оплату праці», «Про колективні договори і угоди», «Про порядок вирішення колективних трудових спорів (конфліктів)», «Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності», «Про об'єднання громадян», «Про освіту», «Про наукову і науково-

технічну діяльність» тощо і включає в себе колективно-договірне регулювання оплати праці (генеральна, галузева, регіональна угоди і колективний договір) та індивідуально-договірне (трудова угода, контракт) (рис.1.3).



**Рис. 1.3. Структура договірного регулювання оплати праці\***

Правові засади розробки, укладення та виконання колективних договорів і угод закріплені Законом України «Про колективні договори і угоди» (рис. 1.4). Цей нормативно-правовий акт передбачає функціонування колективно-договірної системи на основі системи угод, що укладаються на загальнодержавному (генеральна угода), галузевому (галузева угода), регіональному (регіональна угода) та виробничому (колективний договір) рівнях.

\* Розроблено автором



**Рис.1.4. Функціонування системи колективно-договірного регулювання оплати праці в Україні\***

Перераховані види угод і договорів є елементами однієї ієрархічної системи, в якій положення угод більш високого рівня повинні мати пріоритет при укладанні

\* Розроблено автором



угод і договорів на нижчих рівнях, тому вони передбачають різний ступінь конкретизації вирішення соціально-економічних проблем.

Генеральна угода визначає загальні напрями державної політики у сфері праці та доходів населення і повинна передувати укладенню галузевих і регіональних угод. Так, стаття 8 Закону України «Про колективні договори і угоди» регламентує основні принципи і норми реалізації соціально-економічної політики і трудових відносин на державному рівні [139].

Досягнуті на загальнодержавному рівні домовленості є обов'язковими і розглядаються як мінімальна база для визначення величини заробітної плати при укладанні угод на галузевому, регіональному і виробничому рівнях.

Галузеві угоди орієнтуються основним чином на інтереси працівників і працедавців певної галузі при одночасному врахуванні параметрів визначеного на загальнодержавному рівні. Це необхідно для визначення місця галузі в єдиній економічній системі і забезпечення соціального захисту її працівників. Галузеві норми, які регулюються угодою на галузевому рівні також регулює стаття 8 Закону України «Про колективні договори і угоди» [139].

Що ж стосується угоди на регіональному рівні, то вищезазначена стаття Закону України «Про колективні договори і угоди» не регламентує норми, які повинні бути відображені в угоді цього рівня, але передбачає включення норм вищих рівнів договірною регулювання.

На рівні підприємства регулювання питань оплати праці здійснюється колективним договором. Колективний договір – це правовий акт, який регулює відносини між працедавцем і працівником на підприємстві. В колективних договорах доповнюються і розвиваються норми, прийняті в генеральній, галузевій і регіональній угодах, однак ці норми не можуть бути нижче тих норм, котрі передбачені іншими договорами. Облігаторійні положення колективного договору регламентує стаття 7 Закону України «Про колективні договори і угоди» [139].

Аналіз Закону України «Про колективні договори і угоди» свідчить про його недосконалість. Як зазначає Г. Осовий, нормативного визначення потребує словосполучення «представницькі організації» профспілок і роботодавців, статус і

сфера дії яких давали б змогу їм реалізувати право на проведення переговорів з укладання колективних угод на відповідних рівнях. Відсутність такого визначення у чинному законодавстві викликає багато суперечок між профспілками, не виправдано розширює коло учасників колективних переговорів, особливо на національному рівні [230, с. 39].

Також у цьому нормативно-правовому документі не вказано:

- правовий статус угод усіх рівнів і колективних договорів;
- узгодження галузевої і регіональної угод;
- на працівників яких підприємств поширюється регіональна угода та ін.

Так, згідно статистичних даних в Україні у 2008 році кількість працівників, охоплених колективними договорами становила 9429,3 тис., що становить 83,4 % від облікової кількості штатних працівників. Частка працівників промисловості, охоплених колективними договорами у порівнянні із загальнодержавним рівнем є вищою і становить 92,9 %, тобто 2868,8 тис. працівників [294, с. 392].

На досліджуваних нами хлібопекарських підприємствах (ТОВ «Надзбруччя хліб», ВАТ «Запорізький хлібокомбінат №1» та ПП «Коломийський хлібокомбінат» та КП «Чинадіївська хлібопекарня») колективні договори укладають з штатними працівниками тільки у КП «Чинадіївська хлібопекарня». Однак нормативний документ на цьому підприємстві дублює законодавчі норми з оплати праці без врахування особливостей діяльності господарюючого суб'єкта. Колективний договір у КП «Чинадіївська хлібопекарня» механічно пролонгують з року в рік, а його положення дублюють. Таким чином, він не має ніякого практичного значення.

Стан охоплення колективними договорами працівників за регіонами світу наведений у додатку Г.

Поряд з домінуючою колективно-договірною системою і прямим державним регулюванням оплати праці, відносини працівника і працедавця можуть регулюватись в індивідуально-договірному порядку.

Даний вид договірної регуляції оплати праці дозволяє встановити умови праці і її оплати конкретного працівника, звільняючи ринкові відносини від стримуючої дії колективно-договірної регуляції. Індивідуально-договірне

регулювання оплати праці реалізується шляхом укладання трудового договору або контракту. Поняття, що стосуються трудового договору регламентуються статтею 21 Кодексу законів про праці, який трудовий договір визначає як угоду між працівником і власником підприємства, установи і організації або уповноваженим ним органом чи фізичною особою, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цією угодою, з підляганням внутрішньому розпорядкові, а власник підприємства, установи, організації або уповноважений ним орган чи фізична особа зобов'язується виплачувати працівнику заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін [165, с. 13]. Ця ж стаття дає визначення контракту як особливої форми трудового договору, в якому строк дії, права, обов'язки і відповідальність сторін (в тому числі матеріальна), умови матеріального забезпечення і організації праці працівника, умови розірвання договору, в тому числі дострокового, можуть встановлюватись угодою сторін [165, с. 13-14].

Однак, незважаючи на те, що контракт є формою трудового договору, між ними існують суттєві відмінності. При укладанні контракту сторони можуть самостійно домовитись по багатьох питаннях, які в трудовому договорі регламентуються законодавством і тому сторони трудового договору не можуть їх змінити. Контракт укладається тільки у письмовій формі, має строковий характер і сфера його застосування визначена законодавством України.

Як бачимо, при укладанні контракту краще забезпечуються умови прояву особистостей, які враховують індивідуальні характеристики працівника (здібності, професійні навички тощо). Але на жодному підприємстві – об'єкті дослідження з працівниками не укладають як контрактів.

Ряд вчених-економістів вважають, що колективні договори і угоди усіх рівнів виконують наступні три функції:

- захисна для найманих працівників – суть цієї функції полягає в тому, що працедавець не може використати свою владу, щоб змінити умови праці на шкоду працівнику [38, с. 114; 157, с. 75]. Дещо іншу позицію займає А.М.

Колот, який вважає, що захисна функція передбачає захист інтересів обох сторін трудових відносин [166, с. 106];

- організаційна – означає стандартизацію трудових відносин і прозорість витрат на утримання штату;
- мирна – спрямована на те, щоб на період дії договору не допустити трудових конфліктів і висування нових вимог з питань, які вже включені в угоду або колективний договір. Тобто ця функція спрямована на забезпечення стабільності трудових відносин.

Для працівника і працедавця колективні договори і угоди виконують вищевказані функції, однак вважаємо, що коло функцій, які вони виконують необхідно доповнити аналітичною функцією, носієм якої виступає держава (органи, які її представляють). Суть цієї функції полягає у тому, що держава повинна здійснювати моніторинг процесів, що відбуваються у соціально-трудої сфері і адекватно на них реагувати. Адже державі відводиться пріоритетна роль у встановленні загальних параметрів з соціально-трудої питань.

Однак, для того, щоб система договірної регулювання оплати праці ефективно функціонувала, вона повинна ґрунтуватись на таких основоположних принципах:

- законності. Це означає, що норми колективних договорів і угод не були нижче рівня передбаченого законодавством;
- рівноправності сторін. Цей принцип передбачає наявність взаємних прав, обов'язків і відповідальності за їх недотримання.

Отже, для ефективного функціонування договірної системи оплати праці необхідно: визначити правовий статус колективних договорів і угод різних рівнів; сформувати представницькі органи працедавців; забезпечити реалізацію принципу рівноправності сторін (рівного доступу до інформації при укладанні колективного договору); зобов'язати працедавців усіх рівнів вести переговори по регулюванню соціально-трудої відносин; укладати договори на недержавних підприємствах; посилити позиції держави у правовому забезпеченні формування колективно-договірної системи, а також контролю за її дотриманням; розширити кількість

обов'язкових елементів у договорах і угодах, а саме: порядок індексації заробітної плати і її залежність від кваліфікації, професіоналізму, фактичного результату праці працівника, а також від ефективності діяльності підприємства, адже достатньо повні і змістовні колективні договори і угоди є надійною правовою основою для належних умов праці, в тому числі і її оплати.

## **1.2. Аналіз діючих систем і форм оплати праці як основи її організації**

Проблема організації оплати праці на конкретному підприємстві є достатньо складною і багатогранною, адже заробітна плата є основним елементом доходів працівників і елементом витрат працедавців. Перші зацікавлені в її збільшенні, а другі стримують її ріст, оскільки заробітна плата є складовою собівартості продукції. Тому раціональна організація оплати праці на підприємстві покликана збалансувати їхні інтереси.

Організація оплати праці на підприємстві – це сукупність дій, метою яких є забезпечення визначення величини заробітної плати, принципів її нарахування, строків виплати, диференціації, співвідношення з іншими показниками діяльності підприємства тощо. При цьому, на нашу думку, необхідно враховувати фактори, які детермінують рівень організації оплати праці на підприємстві, а саме: галузь економіки, розмір підприємства, форма власності, політика підприємства у сфері оплати праці, показники ефективності діяльності, платоспроможність, місцезнаходження тощо.

Вважаємо, що ефективна організація оплати праці на підприємстві повинна базуватись на наступних принципах:

- самостійність підприємства в питаннях оплати праці;
- дотримання мінімальних гарантій в оплаті праці;
- відповідність міри праці і міри її оплати;
- забезпечення випереджаючих темпів підвищення продуктивності праці над темпами зростання заробітної плати;

- гнучкість і оперативність систем оплати праці;
- соціальний захист працівників;
- врахування кон'юнктури ринку праці;
- простота, логічність і справедливість систем оплати праці.

Організація оплати праці базується на трьох базових елементах: нормуванні праці, її тарифікації, а також на системах і формах оплати праці. При цьому нормування праці дозволяє дати кількісну оцінку праці, тарифікація – якісну, а системи і форми показують порядок нарахування заробітної плати (рис. 1.5).

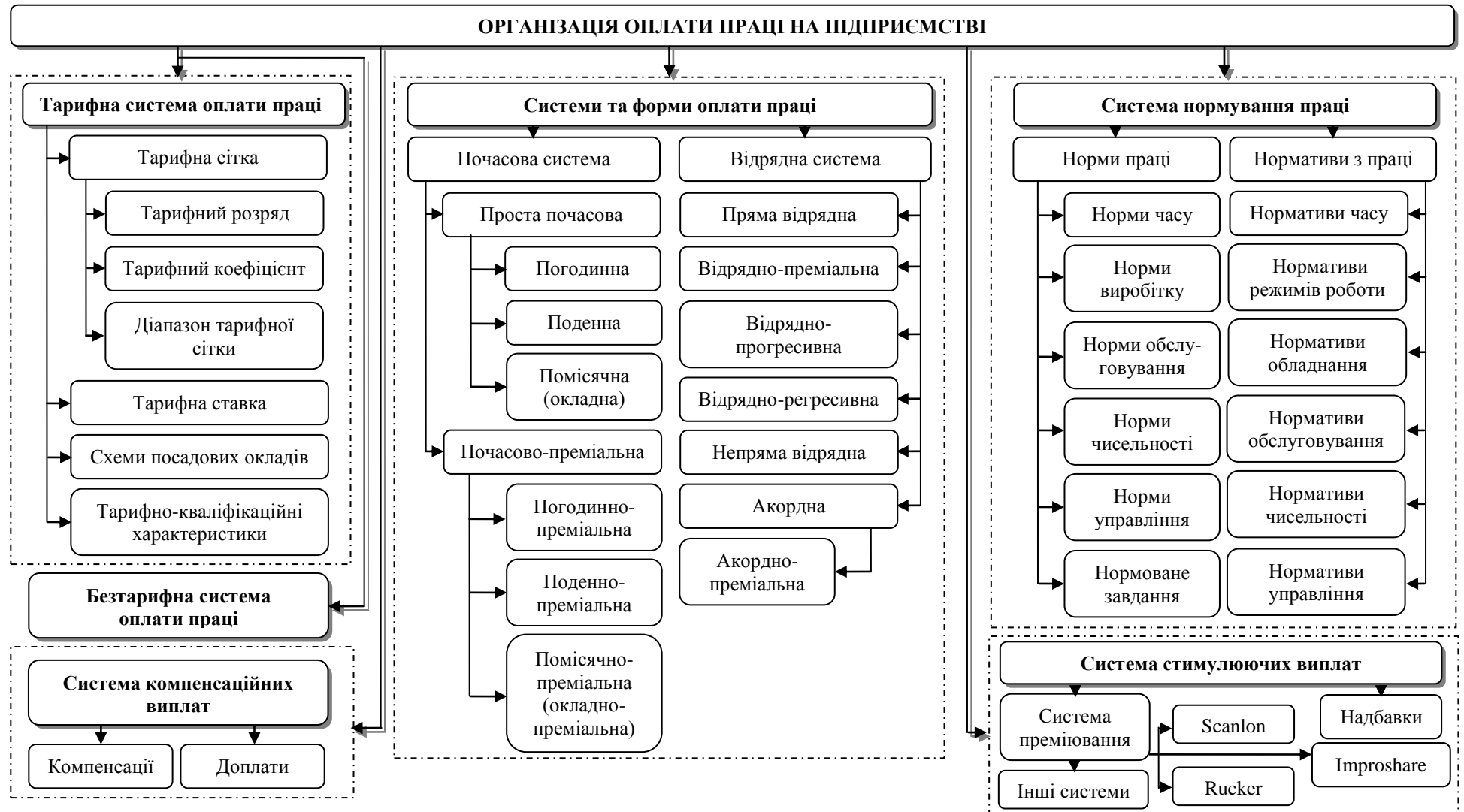
Порядок та умови застосування тарифної системи оплати праці на підприємствах регулюються ст. 6 Закону України «Про оплату праці», статтями 96-98 Кодексу законів про працю України, генеральною, галузевими, регіональними угодами та колективним договором підприємства.

Згідно ст. 96 Кодексу Законів про працю і ст. 6 Закону України «Про оплату праці» основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці, яка використовується для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників – залежно від їх кваліфікації та за розрядами тарифної сітки [165, с. 51; 125].

Як бачимо, відповідно до вищевказаної статті, основними тарифоутворюючими факторами виступає складність робіт і кваліфікація працівника. Проведений нами аналіз наукових праць, присвячених питанням тарифної системи оплати праці свідчить про те, що більшість вчених-економістів вважають, що в основі диференціації заробітної плати при тарифній системі оплати праці лежить характер праці і кваліфікація працівника (додаток Д.1).

Тарифна система оплати праці являє собою систему диференціації праці за рядом ознак (складність, відповідальність, інтенсивність, умови праці тощо) з врахуванням кваліфікації працівника і фінансових можливостей працедавця, метою якої є забезпечення єдності міри праці і її оплати.

Тарифна система оплати праці включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники) [165, с. 51]. Вони є зовнішніми формами функціонування факторів диференціації в оплаті праці.



**Рис. 1.5** Організація оплати праці на підприємстві\*

\* Розроблено автором

Тарифна сітка – це шкала, яка відображає співвідношення в оплаті праці працівників різної кваліфікації, які виконують роботи різної складності. Вона є основою регулювання професійно-кваліфікаційного поділу працівників.

Характерними ознаками тарифної сітки є кількість розрядів, тарифні коефіцієнти і діапазон співвідношення крайніх тарифних коефіцієнтів. Окремі вчені-економісти вважають, що елементом тарифної сітки є тарифна ставка [219, с. 199; 79, с. 6]. Однак більшість вчених-економістів вважають, що тарифна ставка не є елементом тарифної сітки, а є елементом тарифної системи [24, с. 34; 42, с. 341; 64, с. 20; 69, с. 24; 102, с. 148; 155, с. 182; 166, с. 113; 177, с. 87; 186, с. 126; 217, с. 362; 218, с. 252; 221, с. 214; 243, с. 201; 278, с. 100]. Ми також вважаємо, що тарифна ставка є елементом тарифної системи, а тарифна сітка лише диференціює її кількісне вираження.

Тарифний розряд – це показник, який відображає рівень кваліфікації працівника, який необхідний для виконання певного виду робіт.

Тарифний коефіцієнт – це показник, який відображає у скільки разів тарифні ставки другого і вищих розрядів більше тарифної ставки першого розряду. Тарифний коефіцієнт ставки першого розряду дорівнює одиниці.

Саме тарифним коефіцієнтам належить пріоритетна роль у диференціації оплати праці різної складності і працівників різної кваліфікації. З їх допомогою формуються ставки різних розрядів.

Тарифний коефіцієнт встановлює співвідношення складності (а відповідно, і оплати праці, віднесеної до того чи іншого розряду), зі складністю простої праці, який приймається за базу порівняння (еталон). Іншими словами, тарифний коефіцієнт є коефіцієнтом редукції праці (визначення складної праці в одиницях простої, яка прийнята за еталон) [225, с. 53-54].

Абсолютне і відносне наростання тарифних коефіцієнтів від розряду до розряду в різних тарифних сітках можуть суттєво відрізнятися. Абсолютний «розрив» (міжрозрядна різниця) в суміжних тарифних коефіцієнтах визначається як різниця між їх значеннями. Відносний «розрив» (міжрозрядна різниця) показує, на скільки процентів збільшуються тарифні коефіцієнти від розряду до розряду [225, с.



54]. Темп наростання тарифних коефіцієнтів може посилюватись або послаблюватись в залежності від потреб підприємства у працівниках певної кваліфікації.

В залежності від характеру змін тарифних коефіцієнтів від розряду до розряду використовують наступні типи побудови тарифних сіток: рівномірний відносний і прогресивний абсолютний – ріст тарифних коефіцієнтів від розряду до розряду відбувається в однаковому розмірі; прогресивний відносний і прогресивний абсолютний – тарифні ставки більш високих розрядів можуть зростати у більшому відносному розмірі, ніж нижчі; регресивний відносний і змішаний абсолютний – тарифні ставки нижчих розрядів можуть зростати у більшому відносному розмірі, ніж вищі; змішаний відносний і змішаний абсолютний – тарифні ставки у цьому виді тарифної сітки може містити у собі елементи трьох видів тарифних сіток (додаток Д.2). В залежності від типу наростання тарифних коефіцієнтів на підприємстві можна регулювати дефіцит працівників певної кваліфікації. Однак такі заходи повинні здійснюватись в раціональних межах, оскільки є інші засоби стимулювання працівників дефіцитних професій (доплати, надбавки, гарантійні, компенсаційні та інші заохочувальні виплати).

Вибір типу наростання тарифних коефіцієнтів має важливе значення. Найбільш оптимальним варіантом є рівномірне і прогресивне наростання тарифних коефіцієнтів, оскільки такі варіанти стимулюють працівників постійно підвищувати свій кваліфікаційний рівень. Змішаний тип наростання тарифних коефіцієнтів доцільно застосувати при тривалому дефіциті кваліфікованих працівників, адже для них необхідно забезпечити посилення прогресії тарифних коефіцієнтів відповідних розрядів. Найбільш демотивуючим типом, на нашу думку, є регресивний тип наростання тарифних коефіцієнтів. Його найраціональніше застосовувати при дефіциті малокваліфікованих працівників, адже плинність таких кадрів можна стримати, підвищуючи тарифні коефіцієнти нижчих розрядів.

Однак, окрім темпів наростання тарифних коефіцієнтів, не менш важливе значення має міжрозрядна різниця, яка не повинна бути меншою «порога відчутності» (10 %) [69, с. 29; 166, с. 128; 257, с. 19]. Так, А.М. Колот наголошує на

необхідності врахування під час формування внутрішньовиробничої («заводської») тарифної сітки так званого «порога відчутності». Під ним розуміють мінімально необхідний (нижній) рівень різниці між тарифними ставками робітників суміжних розрядів. Якщо фактична різниця в рівнях тарифних ставок буде нижчою за «порог відчутності», то така тарифна сітка неадекватно відобразатиме різницю в складності праці (кваліфікації) і не забезпечуватиме об'єктивної диференціації тарифних умов оплати праці [166, с. 128].

Також характерною ознакою тарифної сітки є її діапазон, який визначається як співвідношення між її крайніми розрядами.

Темп наростання тарифних коефіцієнтів і діапазон тарифної сітки можуть розширюватись чи звужуватись в залежності від конкретних умов діяльності підприємства.

Тарифна сітка в КП «Чинадіївська хлібопекарня» побудована на основі положень Галузевої угоди між Державним департаментом продовольства Мінагрополітики України, галузевими об'єднаннями підприємств харчової і переробної промисловості та Профспілкою працівників АПК України на 2006-2008 роки. Тому оплата праці виробничого персоналу здійснюється на основі шести розрядної змішаної тарифної сітки.

Незважаючи на те, що у ТОВ «Надзбруччя хліб», ВАТ «Запорізький хлібокомбінат №1» та ПП «Коломийський хлібокомбінат» питання оплати праці не регулюються колективними договорами та угодами, тарифна сітка тут розроблена на основі положень Галузевої угоди між Державною акціонерною компанією «Хліб України», галузевими об'єднаннями підприємств та Профспілкою працівників агропромислового комплексу України на 2003-2004 роки (додаток Д.3).

Наступним елементом тарифної системи є тарифна ставка. Тарифна ставка – це виражений у грошовій формі розмір оплати праці працівника за одиницю робочого часу (година, день, місяць). Вибір одиниці робочого часу залежить від системи обліку виробітку і нормування праці в різних галузях промисловості. Якщо нормування праці здійснюється за нормами виробітку, то зазвичай використовують годинні тарифні ставки. На основі погодинних тарифних ставок здійснюються

додаткові виплати працівникам (за працю в нічний час, доплати бригадирам за керівництво бригадою, доплати за надурочні роботи та ін). Тому на кожному підприємстві незалежно від виду діяльності необхідно розраховувати погодинні тарифні ставки.

Денні тарифні ставки застосовують у випадку, коли нормування праці здійснюється на основі змінних норм виробітку. Місячні тарифні ставки використовують, як правило, на роботах, які безпосередньо не впливають на кількісні результати виробництва.

При тарифікації праці розрізняють тарифікацію робіт і тарифікацію працівників:

- тарифікація робіт – це сукупність методів обліку і порівняння витрат праці різних видів робіт без врахування показників її виконання.
- тарифікація працівників – це присвоєння працівнику кваліфікаційного розряду відповідно до його кваліфікації. Кваліфікація працівника визначається сукупністю спеціальних знань, практичних навиків і вимог до виконання робіт.

Згідно ст. 96 Кодексу законів про працю кваліфікаційні розряди підвищуються насамперед робітникам, які успішно виконують встановлені норми праці і сумлінно ставляться до своїх трудових обов'язків. Право на підвищення розряду мають робітники, які успішно виконують роботи більш високого розряду не менше як три місяці і склали кваліфікаційний іспит. За грубе порушення технологічної дисципліни та інші серйозні порушення, які спричинили погіршення якості продукції, робітнику може бути знижено кваліфікацію на один розряд. Поновлення розряду провадиться в загальному порядку, але не раніше ніж через три місяці після його зниження [165, с. 51].

Тарифікація робіт і присвоєння працівникам кваліфікаційного розряду відбувається на основі тарифно-кваліфікаційних характеристик (довідників).

Для визначення рівня кваліфікації і вимог, які пред'являються до посадовців використовується тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники) посад

керівників і спеціалістів, метою якого є правильна оцінка праці цієї категорії працівників.

Елементи тарифної системи оплати праці детальніше були дослідженні у[361].

Як відомо, ринкові перетворення у нашій країні, поява нових форм власності змінили вектор регулювання трудових відносин з макрорівня на мікрорівень. Підприємства отримали право самостійно формувати свою тарифну систему. Розробка тарифної системи оплати праці на підприємстві – процес працемісткий, який потребує високого рівня кваліфікації спеціалістів-розробників (знання сучасних систем оплати праці, принципів їх побудови і ін.), але при цьому краще враховуються специфіка виробництва і праці, положення на ринку товарів і праці та інші фактори.

Тому підприємствам хлібопекарської промисловості слід розробляти власну тарифну систему. Процес її розробки повинен складатись із наступних етапів:

перший етап – визначення вихідної бази для побудови власної тарифної системи оплати праці, тобто визначення розміру тарифної ставки першого розряду. Згідно ст. 6 Закону України „Про оплату праці” тарифна ставка робітника першого розряду повинна перевищувати законодавчо встановлений розмір мінімальної заробітної плати [140];

другий етап – визначення частки тарифу у заробітній платі. Однак, необхідно на цьому етапі звернути увагу на те, що чим вища частка тарифу у структурі оплати праці, тим вищим є гарантованість щомісячного доходу для працівника, але і нижча зацікавленість у кінцевих результатах діяльності підприємства;

третій етап – сформувати тарифну сітку. У цьому питанні підприємство має альтернативні варіанти вибору тарифних сіток: єдина тарифна сітка, галузева, регіональна або розробити власну тарифну сітку. Останній варіант є найраціональнішим, оскільки найкраще враховується специфіка діяльності підприємства. Але при цьому варіанті необхідно провести на підприємстві тарифікацію робіт і працівників;

четвертий етап – вибір типу наростання тарифних коефіцієнтів від розряду до розряду. Визначається в залежності від потреб підприємства у працівниках певної кваліфікації;

п'ятий етап – аналіз ефективності функціонування елементів тарифної системи. Його необхідно здійснити за декілька місяців після впровадження тарифної системи на підприємстві.

Отже, незважаючи на відсутність взаємозв'язку заробітної плати з кінцевими результатами праці окремого працівника і діяльності підприємства в цілому, невелика різниця в оплаті кваліфікованої та некваліфікованої праці спонукали вчених-економістів стверджувати про неефективність цієї системи оплати праці, хоча тарифна система оплати праці і до сьогодні не втрачає своє актуальності. Однак критично оцінювати необхідно не саму тарифну систему як таку, а кількісне вираження елементів, що її утворюють. Адже наскільки повно будуть враховані в її елементах фактори, які відображають об'єктивно існуючі відмінності в оплаті праці, залежить ефективність її функціонування.

Висока зацікавленість працедавця у ефективній мотивованій праці і як наслідок цього збільшенні доходу підприємства підвищили інтерес вчених-економістів до використання безтарифної системи оплати праці.

Безтарифна система оплати праці – це система оплати праці, яка використовується для оплати праці працівників через різні види коефіцієнтів з метою комплексної оцінки їхньої кваліфікації і результативності праці. Вона характеризується:

- тісним взаємозв'язком заробітної плати кожного працівника з результатами діяльності підприємства за певний період (місяць, квартал, рік);
- присвоєння працівнику відносно постійних коефіцієнтів (коефіцієнт кваліфікаційного рівня, коефіцієнт трудового внеску тощо), які комплексно характеризують його кваліфікаційний рівень і трудовий внесок в колективні результати праці.

Аналіз безтарифної і тарифної систем оплати праці свідчить про доцільність використання першої в умовах ринкової економіки, оскільки гарантованість доходу

працівника при застосуванні на підприємстві тарифної системи оплати праці протирічить негарантованості доходу підприємства в сучасних умовах господарювання. Безтарифна система оплати праці ставить заробіток працівника в залежність від кінцевих результатів діяльності підприємства і, відповідно, оцінює не номінальну цінність працівника (тарифна система оплати праці), а його реальний внесок в результати діяльності підприємства.

Визначальні умови для використання безтарифної системи оплати праці, її переваги та недоліки досліджені у [364].

В організації оплати праці важливим етапом є вибір систем і форм оплати праці, які найбільше відповідають особливостям функціонування підприємства. Відповідно до чинного законодавства вони встановлюються підприємствами самостійно у колективному договорі з дотриманням вимог і гарантій, передбачених законодавством, генеральною та галузевою, регіональною угодами [139; 140; 165, с. 51-52].

В сучасних умовах господарювання на підприємствах застосовуються дві основні системи оплати праці: почасова і відрядна. Основна відмінність між цими системами полягає у способі обліку витрат праці: при почасовій ведеться облік відпрацьованого часу, а при відрядній – облік виготовленої продукції відповідної якості або облік виконаних працівником операцій (робіт).

Однак в економічній літературі немає єдності щодо питання чи почасова і відрядна є системами оплати праці [12, с. 186; 145, с. 11; 221, с. 210; 251, с. 261-262; 284, с. 29] чи – формами [8, с. 20; 9, с. 173; 25, с. 88; 128, с. 168; 153, с. 197; 166, с. 182; 176, с. 131; 184, с. 32; 185, с. 58; 190, с. 94; 220, с. 213; 217, с. 372; 223, с. 274; 257, с. 18; 279, с. 32].

З цього приводу професор М.С. Пушкар пише, що в багатьох підручниках з нормування праці, економіки підприємств, бухгалтерського обліку, ревізії та контролю, аналізу та інших дисциплін помилково, без будь-яких аргументованих пояснень, ще з довоєнних часів, укоренився порядок викладу матеріалу теми обліку заробітної плати в напрямі «Форми та системи оплати праці». Автори таких книг не замислювалися над значенням понять «форма» та «система», а тому повторювали і

досі повторюють помилку, сутність якої полягає в неправильному тлумаченні наведених термінів. Адже всім, хто вивчав філософію, відомо, що у виробництві складається багаторівнева система зв'язків між людьми щодо їхньої участі у технологічному, організаційному, управлінському, економічному, соціальному та інших процесах. Прості, безпосередні, первісно природні зв'язки трансформуються у практичній діяльності у багатостороннє спілкування, яке ускладнюється у процесі диференціації праці, що й обумовлює складну систему оплати праці. Система є вихідним пунктом, який визначає сутність оплати праці, а форми – похідні від неї. Система відображає змістовність поняття оплати праці, а форми є проявом цієї змінюваності на конкретному історичному етапі розвитку суспільства. Форми власності визначають специфіку відносин між людьми в процесі виробництва, в тому числі щодо розподілу і споживання суспільного продукту, що проявляється в існуванні значної кількості форм оплати праці [251, с. 261-262].

Проведений нами епістемологічний аналіз понять «система» і «форма» (додаток Ж.1) дозволив зробити висновок, що почасова і відрядна є системами оплати праці, а не формами. Адже система – це сукупність елементів, які знаходяться у взаємозв'язках і пов'язані один з одним, які утворюють певну цілісність, єдність [283, с. 1215], а форма – зовнішнє вираження якого-небудь змісту [283, с. 1427]. Саме цим змістом є почасова і відрядна системи оплати праці, а проста почасова, почасово-преміальна, пряма відрядна, відрядно-преміальна, відрядно-прогресивна, відрядно-регресивна, непрямая відрядна, акордна – є формами їхнього прояву. Тобто система оплати праці – це різновид оплати праці, визначальною ознакою якої є міра праці, а форма оплати праці – це встановлений на підприємстві організаційно-економічний механізм нарахування заробітної плати, який відображає взаємозв'язок витраченої праці та її оплати.

При почасовій системі оплати праці мірою праці є відпрацьований час, тому заробітна плата працівнику нараховується відповідно до відпрацьованого ним часу і його тарифної ставки.

Дослідження економічної літератури свідчить про те, що одні вчені-економісти цю систему оплати праці називають почасовою [8, с. 20; 9, с. 175; 12, с.

188; 58, с. 93; 74, с. 221; 128, с. 168; 130, с. 9; 145, с. 15; 146, с. 61; 166, с. 178; 176, с. 132; 217, с. 373; 221, с. 210; 223, с. 274; 257, с. 18; 272, с. 12; 378, с. 74], а інші – погодинною [153, с. 180; 165, с. 51; 190, с. 94; 211, с. 25].

Вважаємо, що вона є почасовою, оскільки при нарахуванні заробітної плати працівнику за основу береться відпрацьований час. Година є мірою часу, так само як день, місяць тощо, тобто вона є однією з похідних часу, але не єдиною.

При почасовій системі оплати праці мірою праці є відпрацьований час, тому заробітна плата працівнику нараховується відповідно до відпрацьованого ним часу і його тарифної ставки. Згідно ст. 92 Кодексу законів про працю при почасовій оплаті встановлюються нормовані завдання [165, с. 49]. Нормоване завдання – це той обсяг робіт, який працівник має виконати за одиницю часу (годину, день, місяць). Введення цих завдань супроводжує посилення нормування праці на підприємстві (впровадження технічно-обґрунтованих норм, норм чисельності).

При застосуванні на підприємстві почасової системи оплати праці розмір заробітної плати не залежить від продуктивності праці. Однак необхідно звернути увагу на те, що при збільшенні продуктивності праці частка заробітної плати в розрахунку на одиницю продукції буде зменшуватись. Тому при умові використанні почасової оплати праці і низької продуктивності праці підприємство ризикує збільшенням росту витрат.

Відрядна система оплати праці – це вид оплати праці, при якому праця оплачується виходячи з обсягу виконаних робіт. Дана система передбачає, що за кожну одиницю виготовленої продукції чи за виконання певного обсягу робіт відбувається нарахування заробітку виходячи з тарифної ставки, яка відповідає розряду роботи і встановленої норми виробітку.

Для розрахунку заробітної плати важливого значення набуває інформація, що є підставою для її нарахування. Тому її виокремлено у додатку Ж.2.

Проведене нами дослідження форм почасової і відрядної систем оплати праці (додаток Ж.3, Ж.4, Ж.5, Ж.6) дозволило виокремити основні відмінності між ними, які полягають в умовах і способах їх організації (рис. 1.6).



1 \ 2	Пряма почасова	Почасово-преміальна	Пряма відрядна	Відрядно-преміальна	Відрядно-прогресивна	Відрядно-регресивна	Непряма відрядна	Акордна (акордно-преміальна)
Міра праці	Одиниця часу	Одиниця часу	Одиниця продукції	Одиниця продукції	Одиниця продукції	Одиниця продукції	Міра праці працівників відрядників, які обслуговуються	Нормативний час на весь комплекс робіт
Норма праці	Норма часу	Норма часу	Норма виробітку, норма обслуговування, норма чисельності	Норма виробітку, норма обслуговування, норма чисельності	Норма виробітку, норма обслуговування, норма чисельності	Норма виробітку, норма обслуговування, норма чисельності	Норма обслуговування	Норма часу
Спосіб організації	Індивідуальна або колективна	Індивідуальна або колективна	Індивідуальна або колективна	Індивідуальна або колективна	Індивідуальна або колективна	Індивідуальна або колективна	Індивідуальна або колективна	Колективна
Спосіб дії на матеріальну зацікавленість	Проста (однофакторна)	Складна (багатофакторна)	Проста (однофакторна)	Складна (багатофакторна)	Складна (багатофакторна)	Складна (багатофакторна)	Проста (однофакторна)	Складна (багатофакторна)

1 – Критерії функціонування форм оплати праці

2 – Форми оплати праці

**Рис. 1.6. Дискриптивна матриця диференціації форм почасової і відрядної систем оплати праці\***

\* Розроблено автором

Аналіз форм почасової та відрядної систем оплати праці дозволив зробити висновок, що можливість застосування тієї чи іншої форми оплати праці не завжди означає її доцільність. Тому економічна доцільність застосування почасових форм плати праці на підприємстві визначається за умов:

- відсутності можливості кількісно виміряти результати праці працівників, що є необхідною умовою при визначенні відрядної розцінки (наприклад, управлінська діяльність);
- наявності автоматизованих виробництв з регламентованим ритмом;
- необхідності забезпечення високої якості продукції;
- наявності ділянок і робочих місць з підвищеним ризиком тощо.

Застосування відрядних форм оплати праці на підприємстві є ефективним за умов наявності:

- обґрунтованих норм праці, за якими будуть оплачуватись об'єктивні результати праці;
- можливості збільшення обсягів випуску продукції відповідної якості і скорочення чисельності працівників за рахунок підвищення інтенсифікації їхньої праці;
- реальної можливості визначення кількісних показників роботи конкретного працівника або групи працівників (бригади);
- на відрядних роботах з наявними виробничими резервами, які необхідні для перевиконання завдання без зниження якості продукції тощо.

Високий рівень автоматизації виробничих процесів (потокове виробництво) та відсутність обґрунтованих норм праці (норм виробітку, обслуговування та чисельності) свідчать про доцільність застосування форм почасової оплати праці на хлібопекарних підприємствах. Так, їх застосовують при оплаті праці працівників у ТОВ «Надзбруччя хліб», ВАТ «Запорізький хлібокомбінат №1», ПП «Коломийський хлібокомбінат». Однак у КП «Чинадіївська хлібопекарня» оплата праці синтезує як елементи почасової, так і відрядної систем оплати праці: працівникам спочатку підраховують час їхньої праці, а потім фактичний виробіток порівнюють із нормативним в рамках певної норми часу (часу роботи зміни). Якщо бригада

перевиконала норму виробітку, то кожному працівнику розраховують доплату (на основі значення коефіцієнта виробітку) з урахуванням його тарифного розряду. Якщо бригада не виконала норми виробітку за зміну, то працівникам зменшують заробітну плату відповідно до значення коефіцієнта.

В економічній літературі можна зустріти твердження про те, що відрядна система оплати праці є похідною від почасової системи [8, с. 21; 146, с. 65; 223, с. 275; 378, с. 75].

Однак ця точка зору є безпідставною, оскільки як при почасовій, так і при відрядній системах оплати праці праця працівників нормується. Згідно ст. 92 Кодексу законів про працю при почасовій оплаті встановлюються нормовані завдання [165, с. 49]. Нормоване завдання – це той обсяг робіт, який працівник має виконати за одиницю часу (годину, день, місяць). Введення цих завдань супроводжує посилення нормування праці на підприємстві. Що ж стосується відрядної системи оплати праці, то згідно ст. 90 цього нормативно-правового акта відрядні розцінки визначаються виходячи з установлених розрядів роботи, тарифних ставок (окладів) і норм виробітку (норм часу).

Отже, можна зробити висновок, що етимологічно почасова та відрядна системи оплати праці є результатом взаємодії тарифної системи оплати праці і системи нормування праці на підприємстві. Відмінність між ними полягає у тому, що при почасовій системі оплати праці пріоритетною є норма часу, а при відрядній – норма виробітку, хоча обидві ці норми є взаємозалежними.

Вибір підприємством тієї чи іншої системи оплати праці має важливе соціально-економічне значення, адже неефективна система оплати праці може призвести до соціальної напруженості у колективі і, як наслідок, до зниження продуктивності праці, погіршення якості продукції, порушення трудової дисципліни тощо. Тому вважаємо за необхідне виокремити фактори, які впливають на вибір системи оплати праці на підприємстві (додаток Ж.7), адже фактор – це рушійна сила будь-якого процесу, явища [59, с. 1526; 280, с. 694-695; 283, с. 1401].

Отже, незважаючи на те, яку систему оплати праці обере підприємство, вона повинна відповідати наступним вимогам:

- відповідати організаційно-технічним умовам виробництва;
- стимулювати працівників покращувати кількісні і якісні показники діяльності підприємства;
- якнайповніше враховувати результати праці кожного працівника.

В країнах з ринковою економікою накопичений великий досвід застосування різноманітних систем оплати праці. Так, системи оплати праці Швеції характеризуються солідарністю заробітної плати, Японії – оплатою за стаж і раціоналізаторські пропозиції, Німеччини – стимулюванням росту продуктивності праці, США – оплатою за кваліфікацію, Великобританії – оплатою за індивідуальними контрактами, Італії – виплатою колективної та індивідуальної надбавок до галузевої тарифної ставки і доплат, які пов'язані із ростом вартості життя, а особливістю систем оплати праці на французьких підприємствах є їхня індивідуалізація (додаток 3.1).

Досвід зарубіжних країн переконливо доводить, що почасова і відрядна системи оплати праці та їхні форми на сучасному етапі розвитку ринкових відносин не є прогресивними. Однак їхня взаємодія між собою, а також з преміальними і колективними системами, такими як «Імпрошейр», «Скенлон», «Раккер», «Тантьєм», «Опціон» та іншими свідчить про якісні зміни сучасних систем оплати праці (додаток 3.2).

Змішані системи оплати праці синтезують в собі основні переваги почасової і відрядної систем оплати праці і забезпечують гнучкий зв'язок розмірів заробітної плати з результатами діяльності підприємства та окремих працівників. Це пояснюється тим, що в умовах науково-технічного прогресу все важче виміряти особистий внесок кожного окремого працівника в загальний виробничий процес, з однієї сторони, а з іншої – на перший план виходять завдання стимулювання співпраці всередині трудового колективу, здатності їх членів до перебудови і сприйняття новацій, відчуття відповідальності за надійність та якість продукції. Звідси орієнтація на почасові системи оплати праці, в основі яких лежить облік в першу чергу ступеня використання машин, економії сировини і енергії, сумлінності

в роботі та інше, тобто показників роботи на рівні групи (бригади) і колективу фірми загалом. Однак чиста почасова система не застосовується.

Враховуючи позитивний вплив цих систем на формування у працівників зацікавленості у поліпшенні результатів роботи підприємства і відчуття причетності до справи підприємства, вважаємо за доцільне використання зарубіжного досвіду оплати праці на українських підприємствах.

Отже, раціональна організація оплати праці на підприємстві – це знаходження оптимального співвідношення даних факторів в інтересах консолідації трудового колективу. Вона повинна не тільки мотивувати працівників підприємства, але і оперативно управляти і стабілізувати необхідну ефективність праці на підприємстві.

### **1.3. Ідентифікація і оцінка впливу факторів на рівень оплати праці**

В ринкових умовах господарювання рівень оплати праці, в тому числі – основної її складової – заробітної плати, детермінують багато факторів, тому для формування її оптимального рівня та структури необхідно їх дослідити, оскільки всі вони не рівноцінні та неоднозначні: одні – дають стійкий приріст, а вплив інших є змінним. Також різні фактори вимагають неоднакових зусиль й витрат для приведення їх у дію. Їхня ідентифікація та оцінка впливу на рівень оплати праці є запорукою ефективного функціонування системи обліку оплати праці, оскільки облік, як динамічна система, повинна реагувати на них.

Проведений нами аналіз економічної літератури свідчить про те, що питання факторів, які впливають на рівень заробітної плати Н.Н.Абакумова, Р.Я. Подовалова [1, с. 67], І.М. Алієв [9, с.97] досліджували в контексті доходів населення, які, крім заробітної плати, включають прибуток та змішаний дохід, отриманий дохід від власності, соціальну допомогу та інші соціальні трансферти (додаток К).

М.Е. Сорокіна [225], Н.Ф. Ревенко [223], Е.Г. Жуліна, Н.А. Іванова [130] виокремлюють фактори, які впливають на рівень саме заробітної плати працівників. Однак ці дослідження характеризуються відсутністю єдиного підходу до їхньої класифікації. Так, М.Е. Сорокіна виділяє чотири групи факторів, а саме: виробничі

(рівень технічного прогресу; складність праці і кваліфікація працівників; умови праці; результати праці; якість трудової діяльності), соціальні (прожитковий мінімум; структура споживчого кошика; мінімальний розмір оплати праці; форми соціальної заробітної плати; умови мобільності праці), специфічні ринкові (рівень зайнятості; попит і пропозиція на робочу силу; витрати виробництва на робочу силу; динаміка споживчих цін, інфляційні очікування), інституціональні (державне регулювання на федеральному рівні; внутрішньорегіональне регулювання; діяльність профспілок; діяльність союзу працедавців; система соціального партнерства і договірного регулювання) [225, с. 11].

Н.Ф. Ревенко [223, с. 237], Е.Г. Жуліна, Н.А. Іванова [130, с. 28-31] виокремлюють дві групи факторів: ринкові фактори (зміна попиту і пропозиції на ринку товарів і послуг, при виробництві яких використовується дана праця; корисність ресурсу для підприємства; еластичність попиту на працю по ціні; взаємозамінність ресурсів; зміни цін на споживчі товари і послуги) і неринкові (заходи державного регулювання; співвідношення сил між профспілками і працедавцями; кінцеві результати діяльності підприємства і особистий трудовий внесок працівника).

Однак найбільш ефективною є класифікація в залежності від носія фактора (рис. 1.7), оскільки вона дозволяє перейти від простої реєстрації змін у рівні заробітної плати до активного виявлення причин, які спричинили ці зміни і як наслідок до виявлення невикористаних резервів (особливо це стосується факторів, які залежать від працедавця і працівника).

До першої групи необхідно віднести фактори, які залежать від різних інституцій, а саме: від держави, професійних спілок, конфедерації роботодавців України тощо. Взаємодія цих факторів утворює певне зовнішнє середовище, котре в значній мірі визначає стратегію (поведінку) працедавця у сфері оплати праці.

Вплив держави на рівень заробітної плати реалізується через пряме і непряме її регулювання. До прямого державного регулювання відноситься:

- встановлення мінімальної заробітної плати;



**Рис. 1.7. Класифікація факторів, які впливають на рівень оплати праці\***

\* Розроблено автором

- встановлення прожиткового мінімуму для усіх соціально-демографічних груп;
- індексація доходів громадян;
- розробка і впровадження єдиної тарифної сітки (для працівників бюджетної сфери).

До непрямого державного регулювання відноситься:

- встановлення ставок утримань із заробітної плати і нарахувань на фонд оплати праці;
- встановлення ставки податку з доходів фізичних осіб;
- розробка тарифно-кваліфікаційних довідників;
- розробка типових норм праці;
- розробка методик розрахунку показників і умов праці, застосування певних систем оплати праці тощо.

Відповідно до положень Конвенції Міжнародної організації праці № 131 «Про встановлення мінімальної заробітної плати з особливим урахуванням країн, що розвиваються», яку Україна ратифікувала 19.10.2005 р., факторами, які потрібно враховувати під час визначення рівня мінімальної заробітної плати, є:

- потреби працівників та їхніх сімей з урахуванням загального рівня заробітної плати в країні, прожиткового мінімуму, допомоги з соціального забезпечення та порівняльного життєвого рівня інших соціальних груп;
- економічні фактори, у тому числі необхідні умови економічного розвитку, рівень продуктивності й бажаність досягнення та підтримання високого рівня зайнятості [170].

Згідно ст. 9 Закону України «Про оплату праці» мінімальна заробітна плата встановлюється у розмірі не нижчому розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб [140]. Положення цієї статті введено в дію Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів щодо встановлення мінімальної заробітної плати на рівні прожиткового мінімуму для працездатних осіб» (14.12.2006 р. № 446-V), який введений в дію 1 січня 2009 року [135] (додаток Л, М.1).

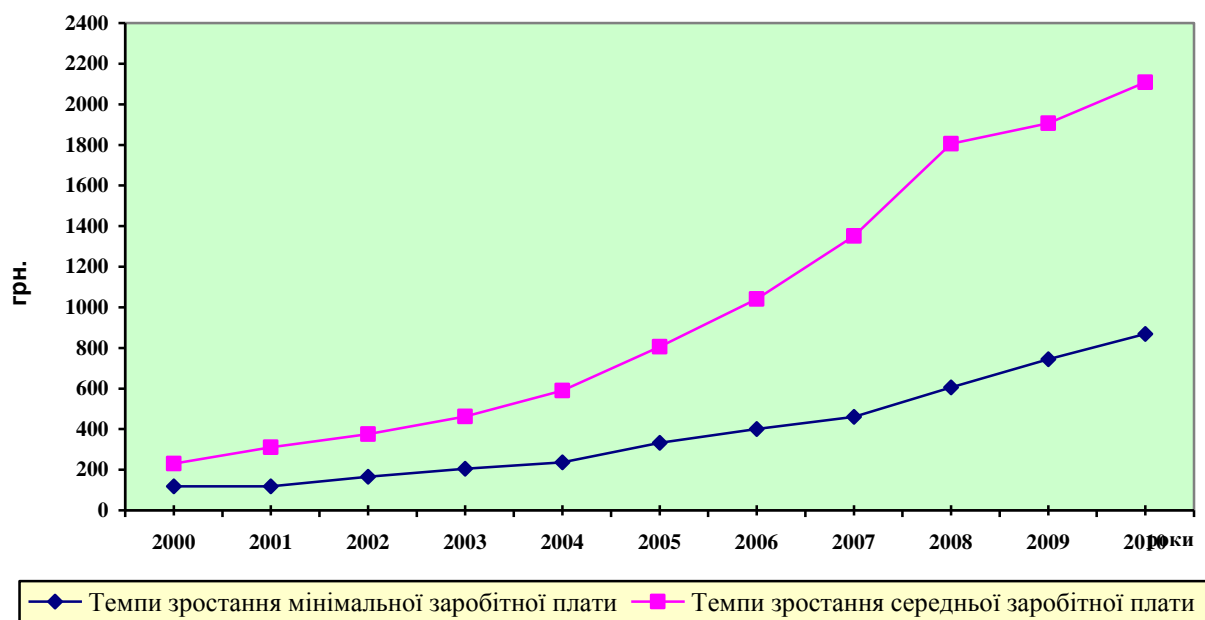


Інститут мінімальної заробітної плати налічує понад 100 років (додаток М.2), а тому прагнення України до євроінтеграції зобов'язує до запровадження європейських соціальних цінностей у країні, у тому числі щодо оцінювання праці.

В Україні станом на 31.10.2010 р. мінімальна заробітна плата складає 39% середнього рівня заробітної плати (рис. 1.8).

Як бачимо, співвідношення між мінімальною заробітною платою та середнім рівнем оплати праці в нашій країні свідчить про те, що рівень першої повинен підвищуватись, оскільки за такої ситуації не знижуються кількість працівників низької кваліфікації і надходження в державний бюджет є незначними.

Підходи до визначення рівня мінімальної заробітної плати суттєво відрізняються в різних країнах залежно від стану розвитку їх економіки.



**Рис. 1.8. Динаміка рівня мінімальної та середньої заробітної плати [293; 391]**

Узагальнення зарубіжної практики встановлення і зміни мінімальної заробітної плати дозволяє умовно виділити наступні п'ять моделей (або їх поєднання) (додаток М.3, додаток М.4).

Мінімальна заробітна плата є найбільш важливою складовою заробітної плати, оскільки:

- гарантує отримання мінімально необхідного для працівника найнижчої кваліфікації обсягу споживання матеріальних благ і послуг;

- виступає фактором диференціації заробітної плати, який впливає на співвідношення мінімальної і середньої заробітної плати, основних тарифно-кваліфікаційних груп, тарифної і надтарифної складових заробітної плати, а також мінімальних і максимальних розмірів оплати праці;
- визначає мінімально допустиму продуктивність праці.

Економіку нашої країни характеризує високий рівень інфляції з тенденцією наростання кризової ситуації. Постійне підвищення цін на споживчі товари і послуги призводить до суттєвого уповільнення темпів росту номінальної і падіння реальної заробітної плати. Тому для України надзвичайно важливою проблемою в механізмі регулювання рівня доходів і в тому числі заробітної плати є формування ефективного механізму їх індексації. Індексація – це механізм підвищення грошових доходів населення (в тому числі заробітної плати), який направлений відновлення купівельної спроможності отримуваних доходів.

Ключовими моментами в цьому механізмі є база індексації, періодичність її проведення, а також індексаційний поріг.

При формуванні бази індексації необхідно враховувати два аспекти:

- зниження купівельної спроможності насамперед відбувається у людей з обмеженим рівнем доходу;
- для економіки є небезпечними масове падіння купівельної спроможності, особливо на товари першої необхідності.

Періодичність проведення індексації залежить від досягнення певного індексаційного порогу (індексу споживчих цін). Індексаційний поріг – це величина індексу споживчих цін, при досягненні якої здійснюється індексація доходів громадян.

Індексація може бути ретроспективною і очікуваною. В першому випадку компенсація здійснюється відповідно до росту цін, який мав місце у визначеному періоді, у другому – покриває очікуваний ріст цін. З точки зору соціального захисту населення від падіння реальних доходів у зв'язку з ростом цін другий підхід є більш доцільним, він вимагає періодичного розрахунку зміни індексу споживчих цін [9, с. 296].

Досвід України і зарубіжних країн свідчить про те, що частіше використовується ретроспективна індексація, при якій збільшення тарифних ставок (окладів) проводиться через завчасно визначені проміжки часу, або при досягненні попередньо встановленого проценту росту споживчих цін.

При обґрунтованому механізмі індексації, в залежності від часу проведення, необхідно враховувати, що між змінами споживчих цін і моментом, коли виплати можуть бути скоректованими, існує часовий лаг. Тому в умовах поглиблення кризових явищ і, відповідно, при високому рівні інфляції проведення ретроспективної індексації не забезпечує повної компенсації подорожчання вартості проживання населення. Враховуючи цю обставину більш кращим варіантом є очікувана індексація.

Необхідно відзначити, що підвищення ставок і окладів по мірі інфляційного росту цін є фактором збільшення витрат виробництва, що в свою чергу, викликає підвищення цін на виготовлювані товари і послуги, а це в кінцевому випадку потребує подальшої індексації заробітної плати: таким чином можливе формування так званої інфляційної спіралі «заробітна плата - ціна».

Для зменшення наслідків такого явища, вважаємо, доцільно дотримуватись наступних вимог:

- з допомогою індексації компенсувати не будь-який, а тільки інфляційний ріст цін;
- індексувати не всі види доходів, а лише заробітну плату та соціальні трансферти (пенсії, стипендії, допомоги). До бази індексації не включати грошові доходи населення від власності (оренди майна, цінних паперів, ведення фермерського і особистого підсобного господарства, підприємницької і іншої, дозволеної законами економічної діяльності), оскільки вони формуються в умовах вільного ціноутворення і тому не потребують в додаткового захисту;
- не компенсувати ріст споживчих цін всім одержувачам доходу, а лише категоріям з невисоким його рівнем.

До непрямого державного регулювання відноситься встановлення ставок утримань із заробітної плати і нарахувань на фонд оплати праці та ставки податку з доходів фізичних осіб.

Заробітна плата є об'єктом (базою) для нарахування внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне і соціальне страхування та податку з доходів фізичних осіб.

Основну частину внесків сплачує працедавець, нараховуючи їх на фонд оплати праці. Однак частину внесків сплачує працівник, ці суми працедавець утримує із його заробітної плати.

В нашій країні відсоток нарахувань на фонд оплати праці є значним, що й змушує багатьох працедавців здійснювати позаоблікові виплати працівникам. Знизивши норму нарахувань на фонд оплати праці можна отримати додаткову суму надходжень в позабюджетні фонди, оскільки із тіні вийдуть ті працедавці, які на сьогоднішній день передають «в конвертах» своїм працівникам заробітну плату значно більшу, ніж це вказано в платіжних відомостях, які надають податковій і позабюджетним фондам.

Утримання із заробітної плати – суми, не видані працівникам, вони здійснюються на користь бюджету (податок), організації, в якій працює працівник, чи третіх осіб.

На користь бюджету утримуються суми податку з доходів фізичних осіб, а також штрафи за порушення податкового і адміністративного законодавства.

На користь організації можуть утримуватись неповернені підзвітні суми, матеріальна шкода (матеріальні збитки), нанесений працівником підприємства тощо.

На користь третіх осіб утримуються аліменти; суми, призначені для відшкодування спричиненої шкоди; внески, які перераховуються за заявою працівника в страхові і благодійні організації тощо.

В останній час отримала розповсюдження практика працевлаштування працівників так званими кадровими агентами, коли працівник у випадку укладання трудового договору зобов'язаний сплатити такому агентству частку своєї заробітної плати. У зв'язку з цим необхідно відмітити, що ст. 25 Закону України «Про оплату

праці» прямо передбачає «заборону відрахувань із заробітної плати, метою яких є пряма чи непряма сплата працівником власнику або уповноваженому ним органу чи будь-якому посередникові за одержання або збереження роботи» [140].

Такі фактори непрямого державного регулювання оплати праці, які реалізуються через діяльність спеціальних міністерств і відомств, як розробка тарифно-кваліфікаційних довідників, типових норм праці, методик розрахунку показників і умов праці, застосування певних систем оплати праці тощо носять необлігаторійний, а рекомендаційний характер.

До інституційних факторів впливу на рівень заробітної плати необхідно віднести діяльність професійних спілок і об'єднань працедавців.

Згідно ст. 23 Закону України «Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності» профспілки, їх об'єднання беруть участь у визначенні головних критеріїв життєвого рівня, прожиткового мінімуму, а також мінімальних розмірів заробітної плати, пенсій, соціальних виплат, політики ціноутворення, розробці соціальних програм, спрямованих на створення умов, які забезпечують гідне життя і вільний розвиток людини та соціальний захист у разі повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття, а також у старості та в інших випадках, передбачених законодавством [143].

Саме від профспілок, їх організованості, вміння обґрунтувати свої позиції залежить, які гарантії в сфері оплати праці будуть включені в генеральну, галузеву і регіональну угоди, що й відповідно вплине і на рівень заробітної плати працівників різних галузей і регіонів [128, с. 14].

Н.Ф. Ревенко, виокремлює чотири шляхи, коли профспілки можуть використати для підвищення заробітної плати [223, с. 241-242]:

- обмеження пропозиції на ринку праці за рахунок встановлення еміграційних бар'єрів, законодавчого обмеження робочого часу, лімітування інтенсивності праці і трудового навантаження на день;
- тиск на працедавця при укладанні колективних договорів;
- сприяння розвитку виробництв, які забезпечують збільшення попиту на працю і ріст зайнятості;

- боротьба з монополізацією виробництва, оскільки монополія прагне до росту цін при скороченні обсягів виробництва. Останнє веде до безробіття і погіршення умов оплати праці.

Незважаючи на вищеперераховані шляхи підвищення рівня оплати праці, діяльність профспілок може зменшувати її рівень, за наявності письмових заяв працівників, які є членами профспілки, роботодавець щомісячно і безоплатно утримує із заробітної плати та перераховує на рахунок профспілки членські профспілкові внески працівників відповідно до укладеного колективного договору чи окремої угоди в терміни, визначені цим договором [143].

Для забезпечення повноцінної участі роботодавців країни у процесі побудови гармонійних стосунків українського бізнесу із владою та працівниками 20 липня 2006 року відповідно до Закону України «Про організації роботодавців» була створена Конфедерація роботодавців України. Дана організація є неприбутковою і об'єднує галузеві Всеукраїнські об'єднання роботодавців.

Відповідно до ст. 5 цього Закону, основними завданнями організацій роботодавців та їх об'єднань є [141]:

- участь у проведенні колективних переговорів при укладанні генеральної, регіональних і галузевих угод та забезпечення виконання своїх зобов'язань за укладеними угодами;
- координація діяльності роботодавців у виконанні зобов'язань за генеральною, регіональними чи галузевими угодами;
- контроль за виконанням іншими сторонами соціального партнерства зобов'язань за генеральною, регіональними та галузевими угодами;
- збалансування попиту і пропозиції робочої сили, запобігання масовому безробіттю шляхом сприяння створенню нових робочих місць, забезпечення раціональної структури зайнятості населення тощо.

Також держава, професійні спілки та організації роботодавців є учасниками переговорів при укладенні генеральної, галузевої, регіональної угод та колективного договору.

Окрім інституційних факторів, на рівень заробітної плати здійснюють свій вплив і ринкові фактори.

Як відомо, розмір заробітної плати визначається попитом і пропозицією на працю працівників тієї чи іншої кваліфікації. Попит виявляє потребу галузі, регіону чи підприємства у праці працівників певної кваліфікації, а пропозиція характеризує кількісний і якісний склад працівників, які згодні працювати на умовах найму.

Співвідношення між попитом і пропозицією характеризує кон'юнктуру ринку праці. Якщо попит дорівнює пропозиції, то кон'юнктура на ринку праці буде рівноважною. Якщо попит перевищує пропозицію – трудодефіцитною, при перевищенні пропозиції над попитом – трудонадлишковою. Кон'юнктура ринку праці впливає на ціну працездатності працівника [217, с. 23].

В Україні склалась трудонадлишкова кон'юнктура на ринку праці, оскільки, як свідчать дані таблиці 1.1, пропозиція значно перевищує попит.

*Таблиця 1.1*

**Попит та пропозиція робочої сили у 2005-2010 роках [293; 391]**

Рік	Кількість незайнятих громадян, які перебували на обліку в державній службі зайнятості, тис. осіб	Потреба підприємств у працівниках на заміщення вільних робочих місць та вакантних посад, тис. осіб	Навантаження на одне вільне робоче місце (вакантну посаду), осіб
2005	903,5	186,6	5
2006	780,9	170,5	5
2007	660,3	169,7	4
2008	876,2	91,1	10
2009	542,8	65,8	8
2010*	479,1	74,0	7

Як бачимо з табл. 1.1 найбільша кількість працівників, які претендували на одне вільне робоче місце (вакантну посаду) спостерігалась у 2008 році, що пов'язано із наростанням кризових явищ у вітчизняній економіці, згортанням виробництва та відповідно вивільненням значної кількості працівників. Однак 2009 рік та дані 2010 року свідчать про позитивну тенденцію на ринку праці та поступове повернення до показників докризового рівня.

\* Станом на 01.12.2010 р.

Ринок праці має певні особливості, зокрема, дискусійним є те що є об'єктом купівлі і продажу на ньому: працівник, результат праці, робоча сила [190, с. 8] чи його здатність до праці (тобто працездатність). Об'єктом на ринку праці виступає працездатність, оскільки працівник як вільна людина не може себе продавати, а може пропонувати на ринку праці свою здатність до праці. Адже працедавця цікавить результат праці працівника, тобто як він реалізує свою здатність до праці, а не сам працівник (результат праці, оскільки цей показник є ймовірним і виступати об'єктом купівлі-продажу на ринку праці він не може, тому що працедавець не буде ризикувати оцінювати ймовірний показник). Також особливістю ціноутворення на ринку праці є те, що кожна пропозиція на ньому є унікальна, оскільки не має працівників з абсолютно однаковою працездатністю, навіть якщо вони володіють однією професією. Кожен працівник – це живий організм із власним фізіологічним і психічним здоров'ям, характером, який потребує соціального захисту (в тому числі члени його сім'ї) при несприятливій для нього кон'юктурі на ринку праці.

Характерною особливістю працездатності працівника є те, що вона може виступати товаром на ринку праці декілька разів. Протягом життя працездатність людини підвищується шляхом підвищення професійної майстерності, збільшення продуктивності праці, тобто ринкова вартість (ціна) також зростає [190, с. 8].

Попит на ринку праці є похідним від попиту на товари і послуги. Скорочення попиту на працю в сучасних умовах здійснює понижуючу дію, перш за все гнучку, негарантовану частину заробітної плати. Підприємства, як правило, орієнтуються на ставки заробітної плати, які пропонують конкуренти – покупці на ринку праці. Це, а також довготривалість встановлених в договорі найму умов, сприяє обмеженню дії зниження попиту на працю і на ставку заробітної плати. Надлишковий попит на ринку праці може призвести до підвищення ставки [223, с. 14].

Розрізняють наступні типи товарних ринків: монополія, дуополія, олігополія, ринок досконалої конкуренції. Кожному типу ринку притаманний свій механізм ціноутворення і відповідно політика працедавця у сфері оплати праці залежить від типу ринку праці.



Підприємство, що виступає покупцем працездатності на досконало конкурентному або цілковито вільному ринку праці, приймає рівень оплати, що склався на цьому ринку як означену величину, на яку неможливо впливати. На цьому типі ринку платити вище від рівня, що склався для залучення додаткової робочої сили не має сенсу, оскільки бажаючих запропонувати свої послуги є чимало. Типовою реакцією роботодавця на зміну умов його діяльності в цьому разі є не зміна годинної оплати, а зміна зайнятості (чисельності працюючих, кількості робочих годин).

Досконало конкурентного ринку в реальному житті не існує. Немає і абсолютно єдиного рівня оплати для представників певної професійно-кваліфікаційної групи працівників. Підприємства, що наймають фахівців на ринках, близьких до досконалої моделі, оплачують їхню працю в більш чи менш широкому діапазоні. Вибір конкретної ставки оплати в цьому діапазоні залежить, зокрема, від стратегії підприємства із залучення кадрів. Підприємство, чиї обсяги продажу мають стійку тенденцію до зростання, швидше обере ставку у верхній частині цього діапазону для залучення додаткових працівників. Під час згортання діяльності підприємства ставки оплати, напевне, перебуватимуть у нижній частині цього діапазону. У цьому типі товарного ринку функціонують хлібопекарські підприємства.

Через відсутність сформованого ринку праці працівники одних і тих же професій і спеціальностей, які виконують приблизно однакову роботу, але на різних підприємствах, отримують за свою працю різну заробітну плату.

Еластичність попиту на працю по ціні – це його здатність реагувати на коливання ціни праці (заробітної плати) і визначається зміною обсягу попиту на працю у відсотках в результаті збільшення ставки заробітної плати на один процент. Вона залежить від багатьох факторів, котрі були сформовані в рамках чотирьох законів виробничого попиту Хікса-Маршала. Ці закони стверджують, що при інших рівних умовах пряма еластичність попиту на працю по ціні тим вища, чим:

- вище цінова еластичність попиту на кінцеву продукцію фірми;
- легше замінити даний вид праці іншими факторами виробництва;

- вище еластичність пропозиції інших факторів виробництва;
- більша частка витрат на працю в загальних витратах виробництва [324].

Якщо граничний дохід знижується повільно (трудомісткі галузі з високою часткою ручної праці), то ріст цін на ресурс праці викликає повільне зниження попиту на ринку праці, тобто еластичність попиту знижується. Навпаки, якщо можливості отримання віддачі від додаткового залучення працівників вичерпуються швидко (різне зниження граничного доходу), то підвищення ставки заробітної плати викличе різке падіння попиту на працю, тобто в цьому випадку попит на ринку даного ресурсу праці досить еластичний. Чим більшою є частка витрат на працю в загальних витратах виробництва продукції, тим більше попит на працю залежить від ціни праці, оскільки зміна витрат на оплату праці буде в багато чому визначати динаміку загальних витрат [130, с. 29-30; 223, с. 239].

Показник еластичності попиту на працю по ціні важливий при укладанні колективних угод на всіх рівнях. В інтересах працюючих певних професійно-кваліфікаційних груп та їхніх представників необхідно знати та наскільки чутливий попит на їхні послуги до вимог про підвищення заробітної плати та наскільки відчутні для роботодавця стимули до збільшення зайнятості у вигляді відмови працівників від якихось форм трудової винагороди. У процесі переговорів представників роботодавця і працівників має бути знайдено раціональний компроміс між рівнями оплати й зайнятості для різних категорій фахівців.

Попит на послуги окремих фахівців може бути зовсім нееластичним, через унікальність їхніх здібностей, навичок і неможливість знайти або підготувати за короткий термін заміну. Тоді, коли потреба в послугах такого унікального фахівця постійно поновлюється, останній може змусити роботодавця значно підвищити йому оплату праці. Еластичність попиту на працю із заробітної плати може бути незначною і внаслідок відсутності необхідного для заміни працівників обладнання. Навіть за сучасного проникнення досягнень науки і техніки в економічну діяльність людини, в індустріально розвинених країнах є такі технологічні процеси, до яких неможливо включити необхідне за технічними й іншими характеристиками обладнання [202, с. 16-19].

Режим відтворення населення характеризує його кількісні зміни. На відміну від режиму відтворення населення, тип його відтворення впливає як на кількісний, так і на якісний склад населення.

Міграція населення залежно від співвідношення кількості приїжджаючих і тих, хто виїздить, або збільшує, або зменшує чисельність трудових ресурсів.

На початку третього тисячоліття світове співтовариство підійшло до осмислення нового, революційного напрямку в економіці. В резолюції Генеральної Асамблеї ООН, прийнятої у грудні 1986р., на заміну обмеженої моделі економічного зростання подається принципово нова концепція становлення соціальної економіки, в якій людина розглядається не як безликий носій науково-технічного і соціального прогресу, а оцінюється у всій сукупності своїх якісних характеристик в межах конкретного суспільства, учасником дії і об'єктом впливу якого вона є одночасно. Отже, можна відмітити те, що формується економіка нового рівня – економіка людини, в якій індивід і його соціальний світ являє собою ціль будь-якого економічного розвитку, назва якій – глобалізація (від фр. global – загальний, всесвітній; від лат. globus – куля). Саме у зв'язку з глобалізацією світової економіки постає питання і про глобалізацію ринку праці.

Дослідження заробітної плати в умовах глобалізації економіки дозволяє виокремити наступні особливості функціонування інституту заробітної плати:

- в країнах з «новою економікою» застосовуються тільки гнучкі системи оплати праці;
- все більше застосовуються системи, які базуються на результатах діяльності підприємства. Гнучкість цих систем полягає в тому, що при погіршенні цих результатів підприємство не зобов'язане робити які-небудь відрахування;
- заробітна плата в цих системах дуже індивідуалізована;
- існуючі системи оплати праці постійно трансформуються з метою надання їм більшої гнучкості для того, щоб враховувалось найбільше факторів, пов'язаних з процесом праці і забезпечувалась „автоматична реакція” на них.

Одним із факторів, що здійснюють свій вплив на рівень заробітної плати, а точніше на її купівельну спроможність, є інфляція.

Зростання рівня заробітної плати повинно залежати від зростання продуктивності або якості праці так, щоб ріст продуктивності випереджував ріст заробітної плати. В цьому випадку збільшення витрат на заробітну плату не призведе до росту цін. Однак, ріст заробітної плати повинен бути достатньо відчутним, щоб забезпечувати підвищення інтересу до праці, кваліфікації і якості праці, тобто, забезпечувати зростання попиту. Без цього розширення виробництва стає беззмстовним, оскільки воно призведе лише до кризи надвиробництва.

Форма власності підприємства також важливим фактором диференціації оплати праці, який залежить від підприємства-наймача, адже вона визначає свободу в організації оплати праці на підприємстві. Тому працівники приватних підприємств мають більшу заробітну плату, ніж працівники бюджетної сфери. В бюджетній сфері можливості її регулювання обмежені державою.

Такі показники як обсяг реалізованої продукції, величина доходів і активів, кількість працівників і інші, відображають загальні параметри функціонування підприємства, а також визначають ступінь складності питань, пов'язаних з персоналом та справедливої оплати праці. Великі підприємства осмислюють, що мають більш складніші проблеми справедливої оплати праці, тому їх працівники нерідко беруть участь у різноманітних стимулюючих програмах оплати праці, а саме: участь в прибутках, особиста надбавка за ефективність, участь в можливостях (системи «Раккера», «Скенлона», «Імпрошейр» тощо), колективне стимулювання, цільове індивідуальне стимулювання, довгострокові програми, баланс праці і особистого життя, немонетарні заохочення тощо. Також однією з причин вищого рівня оплати праці на великих підприємствах є те, що в них найбільш активно розвиваються профспілкові рухи.

Якщо підприємство – монополіст, то воно, диктує свої умови і має більше можливостей для росту доходів.

Місцезнаходження підприємства також може здійснювати свій вплив на рівень заробітної плати, оскільки попит і пропозиція на різні категорії працівників в різних частинах країни або світу може суттєво відрізнятись. Тому часто великі компанії розміщують свої філіали і представництва в країнах, що розвиваються

(наприклад, Whole World Company, щоб скористатись більш низькими ставками заробітної плати, розглядає можливість про відкриття підприємств в Малайзії [373, с. 141]).

Значно впливає на розмір заробітної плати і політика підприємства у сфері оплати праці, яка пов'язана із таким показником як платоспроможність підприємства. Чим більшою є платоспроможність працедавця, тим ймовірніше, що рівень оплати праці буде зростати.

Працемісткі галузі використовують велику кількість низькокваліфікованих, а це означає низькооплачуваних працівників. З ростом капіталомісткості виробництва, з введенням високих технологій і процесів зменшується потреба в працівниках, однак збільшуються вимоги до їх освіти і кваліфікації, відповідно росте їх заробітна плата.

Під час виконання сезонних робіт працівники отримують вищий рівень заробітної плати, ніж в період міжсезоння. Сезонність робіт характеризується підвищеним рівнем сезонної міграції, тобто переміщення людей у визначені періоди року (наприклад, сільськогосподарські роботи).

Розглядаючи дію такого фактору, як взаємозамінність ресурсів, необхідно відзначити, що можливості працедавця знижувати витрати на працю при незмінній технічній базі суттєво обмежені. Справа в тому, що ставка заробітної плати, гнучка до зростання, практично не рухається в бік зменшення при зміні кон'юнктури на ринку праці. Основні можливості роботодавця у зниженні витрат на працю пов'язані зі скороченням змінної частини заробітку, додаткових соціальних пільг та гарантій робітника, зниженням питомих витрат на працю через збільшення робочого часу, зростання інтенсивності праці, організаційних заходів.

Однак в якості стримуючого фактора виступають умови колективних та індивідуальних трудових договорів, діяльність профспілок, можливість втрати кадрового потенціалу у разі пропозиції конкурентами більш привабливих умов праці. В цьому випадку постає питання про можливість заміщення живої праці більш продуктивною технікою [31; 130; 223].

Розглядаючи вплив фактора взаємозаміни ресурсів, слід відзначити, що здатність ресурсів до взаємозаміни, а також технологічна залежність між структурою затрат ресурсів (факторів виробництва – працею  $L$  та капіталом  $K$ ) і максимально можливим випуском продукції ( $Q$ ) виражає виробнича функція Коба-Дугласа:  $Q=K^a \times L^b$  ( $a+b=1$ ). Виробнича функція показує, який максимальний обсяг випуску  $Q$  може бути одержаний при кожному конкретному наборі  $(L, K)$  витрачених ресурсів і незмінній технології. Зміна технології веде до зміни самої функціональної залежності, завдяки виробничій функції фактори виробництва можуть лише частково замінювати один одного, але повна заміна неможлива, тобто  $F(0, K) = F(L, 0) = 0$  [384; 390].

Не менш важливою є група факторів, що залежать від працівника, в якій центральне місце належить кваліфікації працівника. Кваліфікація працівників – це рівень професійної придатності, що забезпечується сукупною наявністю у працівників загальноосвітніх і спеціальних знань, умінь, здібностей, досвіду і трудових навичок, необхідних для виконання робіт певної складності за відповідною професією чи спеціальністю [104, с. 748].

На сьогодні в Україні спостерігається негативна тенденція щодо підвищення кваліфікації працівників на підприємствах, в організаціях та установах. За даними Держкомстату [293, 266] загальна кількість працівників, які підвищили свою кваліфікацію в 2008 році, в порівнянні з 2007 роком зменшилась на 48,5 тис. і склала 9 % до облікової кількості штатних працівників проти 9,2 % у 2007 році. Аналогічна тенденція відстежується і на промислових підприємствах, де кількість працівників, які підвищили свою кваліфікацію в 2008 році, у порівнянні з 2007 роком зменшилась на 42,4 тис. і склала 13,5 % до облікової кількості штатних працівників проти 14,4 % у 2007 році.

Періодичність підвищення кваліфікації в середньому по Україні все ще залишається більш ніж вдвічі нижчою від нормативної, а в окремих галузях (сільському господарстві, оптовій і роздрібній торгівлі) - у 10 і більше разів. У країнах Європейського Союзу періодичність підвищення кваліфікації працівників становить 3-5 років, в Японії - близько 1 року. Це є свідченням того, що рівень

кваліфікації значної кількості працівників у нашій країні не відповідає вимогам сучасного виробництва, а система підвищення кваліфікації потребує подальшого розвитку та удосконалення.

Одним із чинників, що стримують розвиток системи підвищення кваліфікації працівників, є недостатня мотивація працівників до підвищення свого професійного рівня, відсутність системи стимулювання професійного просування по службі [257].

Залежно від того, форми якої системи оплати праці застосовуються на підприємстві (почасової, відрядної), детермінантом рівня заробітної плати є рівень виконання норм часу або виробітку.

Важливе значення відіграють і особистісні якості працівника такі, як організованість, креативність, врівноваженість, комунікабельність, ввічливість, акуратність та ін. В залежності від професії особистісні якості, якими повинен володіти працівник для належного виконання своїх професійних обов'язків, можуть суттєво відрізнятися.

Однак, незалежно від професії працівника, вважаємо, що такі якості як конфліктність, нерішучість, низькі моральні якості, цинізм, вузьке коло інтересів, неакуратність, схильність до алкоголізму, наркоманії, токсикоманії не лише перешкоджатимуть просуванню по службі, а й можуть створювати соціальну напругу у колективі, що може негативно відобразитись на кінцевих результатах праці як самого працівника, так і колективу, в якому він працює. Якщо до складу заробітної плати на підприємстві включають стимулюючі виплати за програмою участі у прибутках, то незадовільні результати праці працівника чи колективу не надасть їм можливості отримати дані виплати.

Вік працівника та стаж праці знаходяться в прямій залежності від рівня заробітної плати, особливо додаткової її складової. Стаж праці – це тривалість праці працівника на підприємстві, в установі чи організації або іншої суспільно-корисної діяльності працівника. Він є основою для отримання пенсійного забезпечення, відпуски, виплат з тимчасової втрати працездатності, а також стимулюючих виплат у складі заробітної плати. Чим старший є працівник, тим більший у нього стаж і

відповідно більший відсоток виплат за цим показником. Однак жодне з досліджуваних нами підприємств не здійснює доплати за показником стажу.

Однак існують такі фактори впливу на рівень заробітної плати, які не можна віднести лише до однієї з класифікаційних груп через причетність до кожної з них. Такими факторами є договірне регулювання праці, продуктивність праці, науково-технічний прогрес та інтелектуалізація праці.

Договірне регулювання оплати праці – це система вирішення питань використання праці працівників та її оплати праці на основі переговорів між соціальними партнерами (представники держави, працедавців та працівників) на всіх рівнях управління і господарювання – на загальнодержавному, галузевому, регіональному, виробничому та індивідуальному. Механізм соціального партнерства передбачає рівність прав учасників переговорів, які представляють інтереси своєї сторони.

Таким чином, важливою перевагою договірного регулювання перед існуючою системою директивного встановлення умов праці, є те, що механізм регулювання трудових відносин в ринковій економіці реалізується в мирному вирішенні протиріч, поступовому узгодженні інтересів. Суть змін полягає не в децентралізації, а в зміні форм прийняття рішень.

Продуктивність праці виражає ступінь ефективності процесу праці. Зростання продуктивності праці характеризується збільшенням кількості продукції, виробленої за одиницю часу, або економією робочого часу, що витрачається на виготовлення одиниці продукції. Таким чином, економія робочого часу не що інше, як більш загальне вираження зростання продуктивності праці [157, с. 159].

У чинному законодавстві України визначено лише категорія «продуктивність праці» – як один з критеріїв, що враховується при розрахунку розміру мінімальної заробітної плати (ст. 9 Закону України «Про оплату праці») [140] та чинника, який повинен бути врахованим під час перегляду норм праці (ст. 85-88 Кодексу законів про працю) [165].



Зокрема, у Концепції дальшого реформування оплати праці в Україні, яка схвалена Указом Президента України від 25 грудня 2000 року № 1375/2000, відмічено, що:

- однією з причин низького рівня заробітної плати є низький рівень продуктивності праці, що призводить до втрати зв'язку заробітної плати з кінцевими результатами праці;
- одним з основних завдань дальшого реформування оплати праці на даному етапі економічного розвитку України є створення ефективних стимулів до праці, підвищення її якості та продуктивності [94, с. 94; 306].

Тобто продуктивність праці є одним із найважливіших економічних показників, який безпосередньо впливає на величину заробітної плати. Рівень продуктивності праці на підприємстві залежить як від політики працедавця у сфері оплати праці і організаційно-технічних умов виробництва, так і від кваліфікації працівника, його відношення до праці, матеріальної і моральної зацікавленості у її результатах.

Основним фактором збільшення продуктивності праці є науково-технічний прогрес (далі – НТП). НТП – це поступальний, органічно взаємопов'язаний у конкретному періоді розвиток науки і техніки, що зумовлює (стимулює) еволюційні та революційні зміни у межах наявного технологічного способу виробництва, а опосередковано – зміни інших елементів економічної системи (відносин економічної власності, техніко-економічних, організаційно-економічних відносин та господарського механізму), всієї сукупності суспільних відносин (політичних, соціальних, правових тощо) [38, с. 74].

Всі напрямки технічного прогресу сприяють підвищенню продуктивності праці, випуску продукції і збільшенню прибутку. Продуктивність праці збільшується за рахунок скорочення оперативного часу на виготовлення продукції, і цей показник може отримати кількісну оцінку. Вкладення підприємства в удосконалення технічної бази і, як наслідок цього, збільшення випуску продукції не повинні призводити до підвищення заробітної плати. Але для експлуатації нової

техніки необхідний виконавець більш високої кваліфікації, і тому його заробіток буде зростати з ростом якості робочої сили (додаток Н).

Водночас для прискорення НТП в Україні потрібна корінна зміна структурної й інвестиційної політики, спрямовуючи її в першу чергу на реконструкцію і технічне переозброєння діючих виробництв, упровадження прогресивної технології і новітньої техніки, підвищення частки витрат на активну частину основних виробничих фондів – машин й обладнання. Це дозволить також суттєво скоротити частку ручної праці і тим самим прискорити ріст продуктивності праці [38, с. 75].

Застосування досягнень НТП в господарській діяльності дозволяє в значно коротші терміни сягнути вищих рівнів розвитку й інтелектуалізувати виробничі процеси, які, у свою чергу, сприяють покращенню і поглибленню існуючих та винайденню нових елементів науково-технічного прогресу [38, с. 40-41]. Тому із цим явищем пов'язують інтелектуалізацію праці, яка поступово заміщує рутинну працю. Під інтелектуалізацією праці слід розуміти постійну мисленну діяльність, що характеризується методологічними і методичними розробками, новими ідеями, дослідями, комбінуванням, вдосконаленням, винахідливістю, цим самим стимулюючи прогрес та інтенсифікацію виробництва й гальмуючи об'єктивну дію закону спадної віддачі [274, с. 40-41].

Поширення цього явища у нашій країні вимагає розробки й реалізації як науково-освітньої, так і інвестиційно-інноваційної політики та впровадження її результатів у господарську діяльність підприємств. Останнє вимагає моральне і матеріальне стимулювання праці висококваліфікованих працівників і тому рівень їхньої заробітної плати відіграє важливу роль у цьому механізмі.

Таким чином, ідентифікація факторів впливу на рівень оплати праці дозволяє дослідити роль держави, інституцій, ринку праці, працедавця, працівника у питанні її формування та диференціації.

Як бачимо, у науковій літературі питанню побудови раціональної і ефективної системи оплати праці та факторів впливу на її диференціацію присвячено багато наукових праць, з обліку оплати праці – теж, однак в них, як правило, відображаються питання удосконалення окремих елементів (документування,

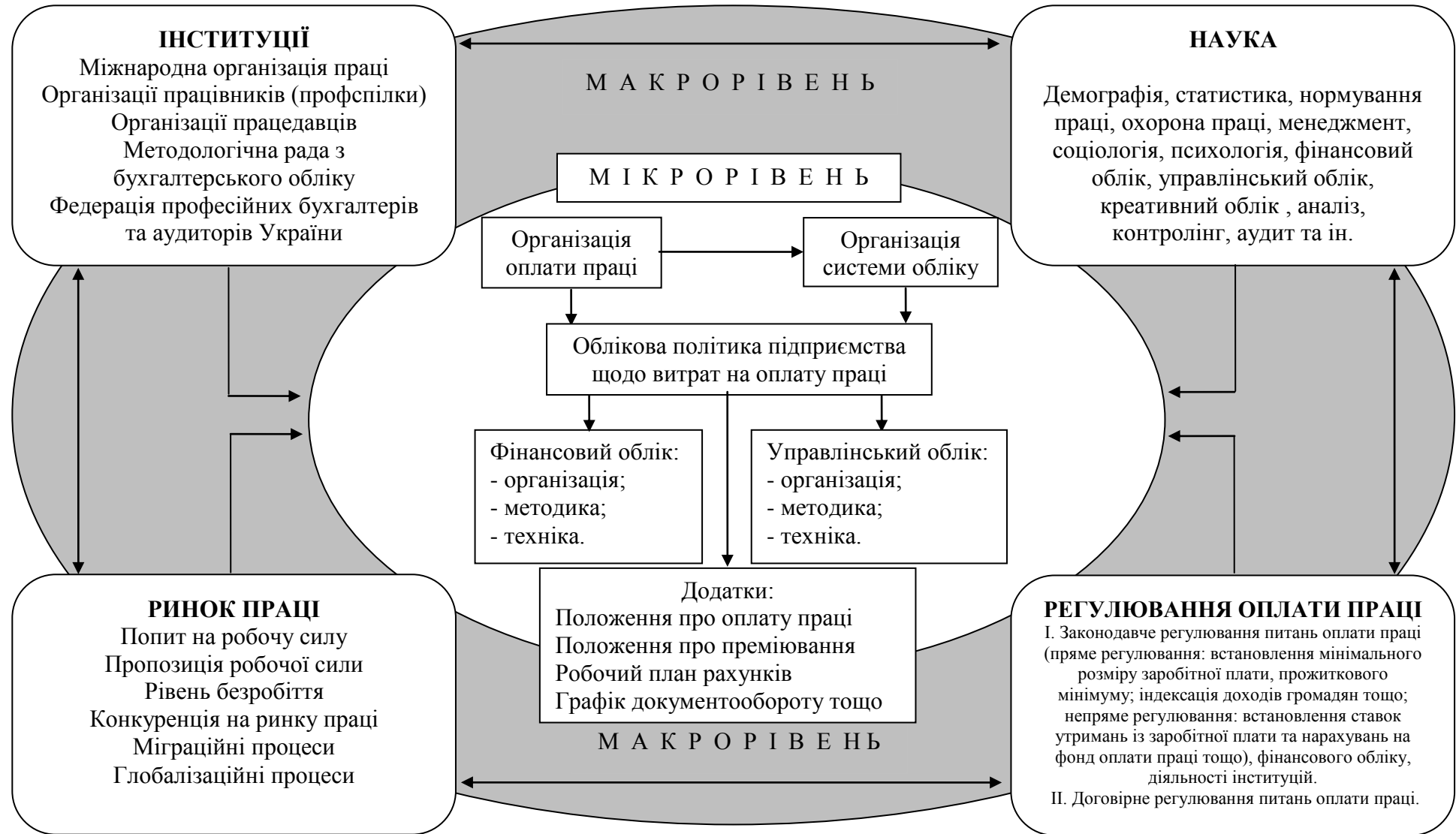
рахунки, звітність) методу фінансового обліку або автоматизації цієї ділянки обліку. Питання ефективної взаємодії організації оплати праці на підприємстві та системи її обліку між собою, а також з макросередовищем вітчизняними науковцями не досліджувались.

Аналіз діяльності хлібопекарських підприємств показав, що в облікових системах недостатньо відображаються факторна структура оплати праці. На нашу думку, це пов'язано із тим, що підприємства є досить пасивними по відношенню до процесів, які відбуваються у вітчизняній і світовій економіках (функціонування різноманітних інституцій, ринку праці), а також в науці. Їхня діяльність є лише індикатором змін державної політики щодо законодавчого забезпечення питань оплати праці та її відображення у обліку, фінансовій і статистичній звітності, та звітності, яка подається до позабюджетних фондів. Тому для підвищення ефективності управління персоналом та рівня продуктивності його праці, вважаємо, що підприємства повинні перейти від законодавчо-орієнтованої моделі обліку оплати праці до нової концептуальної моделі обліку оплати праці на підприємстві, яка враховує вищеперераховані фактори (рис. 1.9).

Дана модель складається з чотирьох основних блоків макросередовища (інституції, наука, регулювання оплати праці та ринок праці) та двох – мікросередовища (системи оплати праці на підприємстві та системи її обліку).

Існуюча модель функціонування хлібопекарських підприємств характеризується сильним зв'язком із блоком запропонованої моделі «Регулювання оплати праці» (крім договірною регулювання), слабкими зв'язками з блоками «Інституції» та «Ринок праці», відсутній зв'язок із блоком «Наука». Також нерозвиненими є зв'язки блоків макросередовища між собою.

Запропонована модель може бути оптимізаційною тільки у випадку наявності всіх блоків та їх складових елементів, які повністю функціонують. Відсутність будь-якого блоку або його складової може призвести до послаблення очікуваного соціально-економічного ефекту від запропонованої моделі або до його відсутності взагалі.



**Рис. 1.9. Концептуальна факторно-орієнтована модель обліку оплати праці\***

\* Розроблено автором

Таким чином, дослідження та відображення факторів впливу на рівень оплати праці в обліковій системі підприємства дозволить сформувати інформаційну базу, що дасть змогу її користувачам оперувати даними, потрібними для аналізу, оцінки та зміни стану використання праці працівників і відповідно її оплати в часі та просторі.

### **Висновки до першого розділу**

Дослідивши теоретико-методичні засади обліку оплати праці нами сформульовано такі висновки та рекомендації:

1. Запропоновано комплексний підхід при дослідженні заробітної плати як економічної категорії з позиції держави, працівника та працедавця. Зокрема, для держави – заробітна плата є інструментом, за допомогою якого вона регулює попит і пропозицію такого специфічного товару, як потенційна працездатність. Для працівника – заробітна плата – це елемент доходу, величина якого визначається дією сукупністю факторів і виражається у грошовому еквіваленті, який отримує від працедавця за реалізовану здатність до праці. Для працедавця – заробітна плата – це складова витрат на оплату праці, які він витрачає на використання тих знань, навичок, умінь працівника, які приносять йому економічні вигоди. Відповідно до потреб держави (регуляторна), працівника (фізіологічні, безпеки та захищеності, соціальні, поваги та самовираження) та працедавця (створення нової вартості, визначення міри участі у новоствореній вартості, мотивації до праці, творчості, інноваційних ідей та пропозицій), виокремлено функції, які повинна виконувати заробітна плата для їх задоволення, зокрема, для держави – регулюючу, для працівника – відтворювальну, екзистенціальну, соціальну, статусну і експресіоністську, для працедавця – виробничу, облікову, мотивуючу, креативну та інноваційну.

2. Регулювання обліку оплати праці в Україні здійснюється рядом нормативно-правових актів. Вони мають різну юридичну силу, відповідно до якої їх можна розподілити по рівнях (конституційний, законодавчий, нормативний,

методичний, організаційно-розпорядчий), утворюючи при цьому в своїй сукупності систему нормативно-правового забезпечення обліку оплати праці в Україні. Тому ця система повинна формуватися таким чином, щоб, по-перше, виключалися суперечності нормативно-правових документів між собою як по горизонталі, так і по вертикалі; по-друге, документи нижчого рівня повинні конкретизувати і розвивати окремі положення законодавчих актів і нормативних документів вищого рівня. Поряд з домінуючим прямим державним регулюванням оплати праці, відносини працівника і працедавця можуть регулюватись в договірному порядку (колективному та індивідуальному). Цінність його в порівнянні з державним регулюванням виявляється у тому, що угоди різних рівнів та колективні договори на відміну від законів є більш гнучкими і можуть конкретизуватись за згодою сторін із врахуванням ситуації, що змінюється. Угоди різних рівнів та колективні договори є елементами однієї ієрархічної системи, в якій положення угод більш високого рівня повинні мати пріоритет при укладанні угод і договорів на нижчих ступенях, тому вони передбачають різну ступінь конкретизації вирішення соціально-економічних проблем.

3. Приведення механізму організації оплати праці на підприємстві до сучасних умов господарювання і розуміння ролі тарифної системи оплати праці в контексті функціонування та розвитку ринкових відносин стає все більш актуальним. Розробка тарифної системи оплати праці на підприємстві – процес працемісткий, але при цьому краще враховуються специфіка виробництва й праці, положення на ринку товарів і праці та інші фактори. Тому процес її розробки повинен складатись з таких етапів: визначення вихідної бази для побудови власної тарифної системи оплати праці; визначення частки тарифу у заробітній платі; формування тарифної сітки; вибір типу наростання тарифних коефіцієнтів від розряду до розряду; аналіз ефективності функціонування елементів тарифної системи.

4. Етимологічно почасова та відрядна системи оплати праці є результатом взаємодії тарифної системи оплати праці і системи нормування праці на підприємстві. Відмінність між ними полягає у тому, що при почасовій системі

оплати праці пріоритетною є норма часу, а при відрядній – норма виробітку, хоча обидві ці норми є взаємозалежними. Однак, незважаючи на те, яку систему оплати праці обере підприємство, вона повинна відповідати наступним вимогам: відповідати організаційно-технічним умовам виробництва; стимулювати працівників покращувати кількісні і якісні показники діяльності підприємства; якнайповніше враховувати результати праці кожного працівника.

5. Ідентифікація та оцінка факторів впливу на рівень оплати праці є запорукою ефективного функціонування системи обліку оплати праці, оскільки облік, як динамічна система, повинна реагувати на них. Всі ці фактори - не рівноцінні та неоднозначні, тому вимагають неоднакових зусиль і витрат для приведення їх у дію. Тому здійснено їх класифікацію в залежності від носія фактора (інституції, ринок праці, працедавець, працівник). Така класифікація дозволяє перейти від простої реєстрації змін у рівні оплати праці до активного виявлення причин, які спричинили ці зміни і як наслідок до виявлення невикористаних резервів.

6. Дослідження та відображення факторів впливу на рівень оплати праці в обліковій системі підприємства дозволить перейти від законодавчо-орієнтованої до нової концептуальної факторно-орієнтованої моделі обліку оплати праці, яка складається з чотирьох основних блоків макросередовища (інституції, наука, регулювання оплати праці та ринок праці) та двох – мікросередовища (системи оплати праці на підприємстві та системи її обліку). Запропонована модель може бути оптимізаційною тільки у випадку наявності всіх блоків та їх складових елементів, які повністю функціонують. Відсутність будь-якого блоку або його складової може призвести до послаблення очікуваного соціально-економічного ефекту від запропонованої моделі або до його відсутності взагалі.

Основні результати наукових досліджень, викладені у першому розділі, опубліковані в роботах дисертанта одноосібно [350, 351, 352, 353, 354, 356, 358, 361, 364, 369, 370].

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ

#### 2.1. Організаційні аспекти обліку оплати праці

Облік оплати праці на хлібопекарських підприємствах найраціональніше організувати на базі нормативного методу обліку витрат. Його впровадженню сприяють специфіка виробництва (виготовлення в масових масштабах нескладної і однорідної продукції; відсутність напівфабрикатів – за винятком сухарів); відносно постійна технологія й організація виробництва і праці; можливість організації оперативного обліку змін і відхилень від норм.

Застосування нормативного методу обліку витрат на хлібопекарських підприємствах полегшено ще й тим, що незавершене виробництво по суті немає практичного впливу на організацію обліку.

Передумовою нормативного методу обліку витрат є наявність обґрунтованих норм затрат, які здатні задовольнити потреби планування та обліку, що дає змогу до початку виробничого процесу скласти нормативну калькуляцію продукту, а після його завершення на підставі нормативної калькуляції і поточного обліку про відхилення та зміни норм праці визначити фактичну собівартість продукції.

Проте перехід економіки нашої країни від планової до ринкової моделі господарювання і, відповідно, децентралізація системи нормування праці призвели до невиправдано занедбаного його стану на хлібопекарних підприємствах. З розвитком соціально-економічних і виробничих відносин основне призначення нормування видозмінюється: із засобу примушення до праці, нормування перетворюється в засіб визначення міри праці, організації виробничого процесу і процесу використання праці, інструменту зниження виробничих втрат, підвищення змістовності праці тощо. Таким чином, нові умови господарювання розширюють коло функцій нормування праці і ставлять перед ним нові завдання.

Недооцінення ролі нормування праці призвело до того, що керівники хлібопекарських підприємств суттєво скоротили, або ліквідували, або



переорієнтували на виконання невластивих функцій служб з організації та нормування праці. Через відсутність нормативної бази і рекомендацій з питань нормування праці більшість підприємств застосовують застарілі нормативи та норми праці, які не відповідають умовам праці. Норми виробітку вже об'єктивно не відображають міру праці, а норми чисельності та управління встановлюються емпіричним шляхом і не підтверджуються відповідними розрахунками. Колективні договори на підприємствах не містять положень стосовно нормування праці, а тим більше зобов'язань адміністрації підприємства спільно з профспілковим комітетом його покращувати. Через відсутність статистичної звітності з питань нормування праці Міністерство соціальної політики не може здійснити аналіз стану нормування праці на вітчизняних підприємствах. Таке нехтування нормуванням праці призвело до того, що в Україні вищі навчальні заклади не готують спеціалістів з даного напрямку, а підвищення кваліфікації і перепідготовка кадрів з питань нормування праці практично призупинена.

Необхідність постійного зниження витрат і збільшення прибутку обумовлюють актуальність нормування праці в ринкових умовах господарювання і тому воно повинно стати обов'язковим елементом організації оплати праці на усіх хлібопекарських підприємствах. Використання цього елемента організації оплати праці дасть можливість раціоналізувати процеси праці, усунути втрати робочого часу. Порівняння фактичних затрат праці з нормативними дає можливість виявити приховані резерви виробництва і відповідно зменшити працемісткість продукції і підвищити рівень продуктивності праці.

Вивчення економічної літератури свідчить про те, що питання нормування праці окремі вчені-економісти ототожнюють з технічним нормуванням праці [20; 71; 223; 241]. Зокрема, І.В. Багорова, пише, що технічне нормування праці являє собою метод встановлення технічно обґрунтованих норм часу для виконання певної роботи (або встановлення норми виробітку на одиницю часу) на основі вивчення процесів праці на робочих місцях; розробка та впровадження заходів, спрямованих на поліпшення організації виробництва і праці [20, с. 11]. М.Ф. Ревенко вважає, що метою технічного нормування праці є найбільш повне виявлення і використання

резервів підвищення продуктивності праці, зниження собівартості продукції, покращення використання виробничих потужностей і впровадження раціональної організації процесу праці [223, с. 16].

Однак нормування праці і технічне нормування праці, особливо в сучасних умовах господарювання, не є тотожними поняттями. На думку багатьох вчених-економістів [38, с. 141; 58, с. 130; 63, с. 45; 74, с. 75; 129, с. 24-25; 220, с. 140-141; 217, с. 212-213; 218, с. 130; 253, с. 110; 270, с. 42], нормування праці являє собою систему обліку не лише технічних факторів виробництва, але і організаційних, психофізіологічних, соціальних і економічних (додаток П.1).

При нормуванні праці на підприємствах хлібопекарської промисловості, окрім вищеперерахованих факторів, необхідно враховувати вплив і гігієнічних факторів. Врахування цих факторів дозволить підвищити рівень управління якістю виготовленої продукції.

Отже, під нормуванням праці слід розуміти діяльність, яка включає процеси розробки, впровадження і перегляд норм праці, а також контроль за їх дотриманням з метою раціонального та ефективного використання праці працівників.

Основна увага в процесі нормування праці надається нормам праці. Вивчення економічної літератури свідчить про те, що існує багато визначень цієї економічної категорії (додаток П.2). Однак вони не відображають всієї її багатогранності. Тому, вважаємо, що норма праці – це науково і практично обґрунтована міра праці, яка застосовується на конкретному підприємстві та є основою організації системи оплати праці (в тому числі і стимулювання праці), інформаційною базою для аналізу ефективності використання праці працівників та її оплати. Основою норм праці є міра праці. Ряд вчених-економістів трактуючи дану економічну категорію не приділяють належної уваги факторам впливу на неї. Отже, міра праці відображає витрати робочого часу, необхідного для виконання заданого виробничого або управлінського завдання з врахуванням технічних, організаційних, психофізіологічних, соціальних і економічних факторів.

Сутність нормування праці також розкривається у класифікації норм праці (додаток П.3).

За своїм змістом норми праці поділяють на норми часу, виробітку, обслуговування, чисельності, управління, а також нормовані завдання (додаток П.4).

Механізація й автоматизація виробничих процесів у хлібопеченні зумовили перехід не тільки до почасової оплати праці, а й застосування норм обслуговування. Тому для поліпшення організації праці працівників-почасовиків істотне значення мають обгрунтовані норми обслуговування, що встановлюються залежно від типу машин та апаратів безперервної дії і складності їх обслуговування. Специфіка хлібопекарського виробництва дає можливість застосовувати комплексні норми. Їх можна розраховувати або в одиницях готової продукції на 1 т, або в затратах праці на комплекс операцій.

Рівень обгрунтованості норм праці багато в чому залежить від методів їх розрахунку. Метод нормування праці – це сукупність прийомів дослідження процесу праці (визначення необхідних затрат часу, аналіз процесу праці, дослідження нормоутворюючих факторів) та встановлення на цій основі норм праці. Відомі дві групи методів нормування праці: аналітичні і сумарні (додаток П.5).

Вихідною інформацією при розрахунку норм праці є нормативні матеріали. Нормативні матеріали для нормування праці – це довідково-розрахункові матеріали, призначені для встановлення норм праці на виконання відповідних робіт при типових організаційно-технічних умовах.

Нормативні матеріали розробляються на основі комплексних досліджень, проведених на передових підприємствах промисловості та інших галузях, тому їх застосування на підприємствах забезпечує розповсюдження більш досконалих організаційно-технічних умов виробництва [129, с. 111].

В економічній літературі нормативні матеріали класифікують за рядом ознак (додаток П.6). Так, за призначенням вони поділяються на нормативи режимів роботи обладнання, нормативи часу, обслуговування, чисельності, управління тощо.

Нормативи режимів роботи обладнання встановлюють параметри його роботи. На їх основі визначається найефективніший режим перебігу процесу і відповідно до нього налаштування обладнання, яке буде визначати тривалість основного машинного (технологічного) і машинно-ручного часу. Нормативи часу визначають

витрати часу, необхідного на виконання окремих елементів трудового процесу. Нормативи обслуговування регламентують необхідні витрати праці працівників, які необхідні для обслуговування однієї одиниці обладнання або одного робочого місця. Нормативи чисельності регламентують кількість працівників певної професії і кваліфікації, які необхідні для виконання заданого обсягу робіт. Нормативи управління визначають співвідношення між кількістю керівників і підлеглих.

Крім вищеперерахованих нормативів, О.Г. Жуліна виділяє нормативи технологічної працемісткості, котрі використовуються на етапі конструювання виробів для планування підготовки виробництва і оцінки собівартості продукції. Визначення технологічної працемісткості в період проектування виробів базується на використанні укрупнених нормативів, розробка яких у вигляді емпіричних формул здійснюється на основі всестороннього аналізу обсягів робіт за робочими кресленнями і диференційованими нормами часу [129, с. 113].

Однак, незважаючи на те, що норми праці, як правило, встановлюються на основі нормативів праці, між ними існують суттєві відмінності (рис. 2.1).

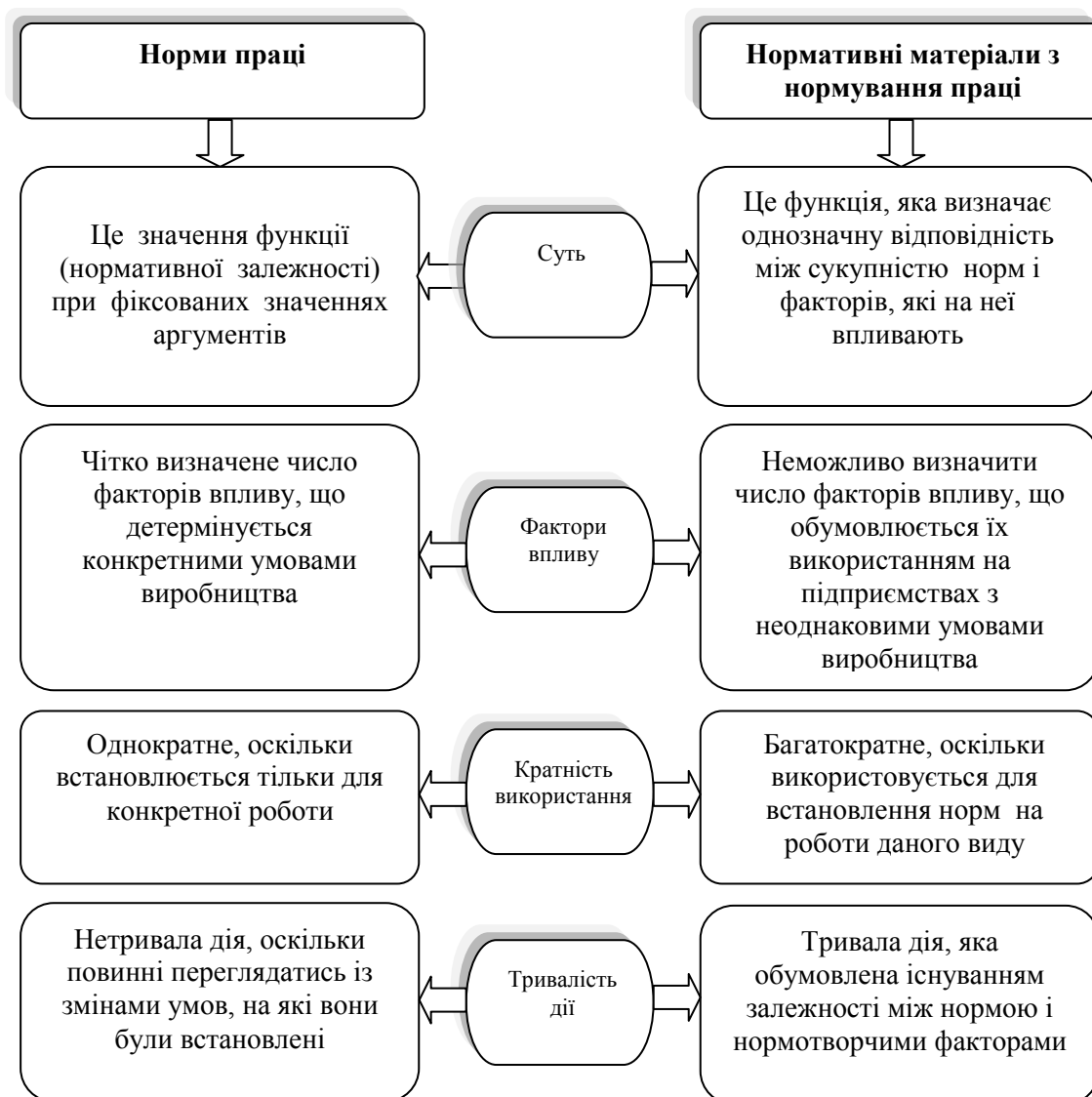
Нормативні матеріали є первинною ланкою в процесі нормування праці, а норми праці є їхніми похідними. Норма праці встановлюється на основі одного або кількох нормативів, а не навпаки. Тому обґрунтовані нормативи є запорукою отримання обґрунтованих норм праці.

Використання нормативних матеріалів дозволяє застосовувати аналітично-розрахунковий метод при визначенні норми праці, що зменшує працемісткість процесу нормування праці на підприємстві.

В залежності від розміру і особливостей організації виробництва на підприємствах можуть застосовувати різні форми управління нормуванням праці, а саме: централізовану, децентралізовану та змішану (додаток П.7).

Однак, вважаємо, що незалежно від організаційної форми управління нормуванням праці на підприємстві, організація робіт з нормування праці повинна бути наступною (рис. 2.2).

При організації нормування праці на підприємстві необхідно дотримуватись ряду принципів. В економічній літературі наведено близько двадцяти принципів



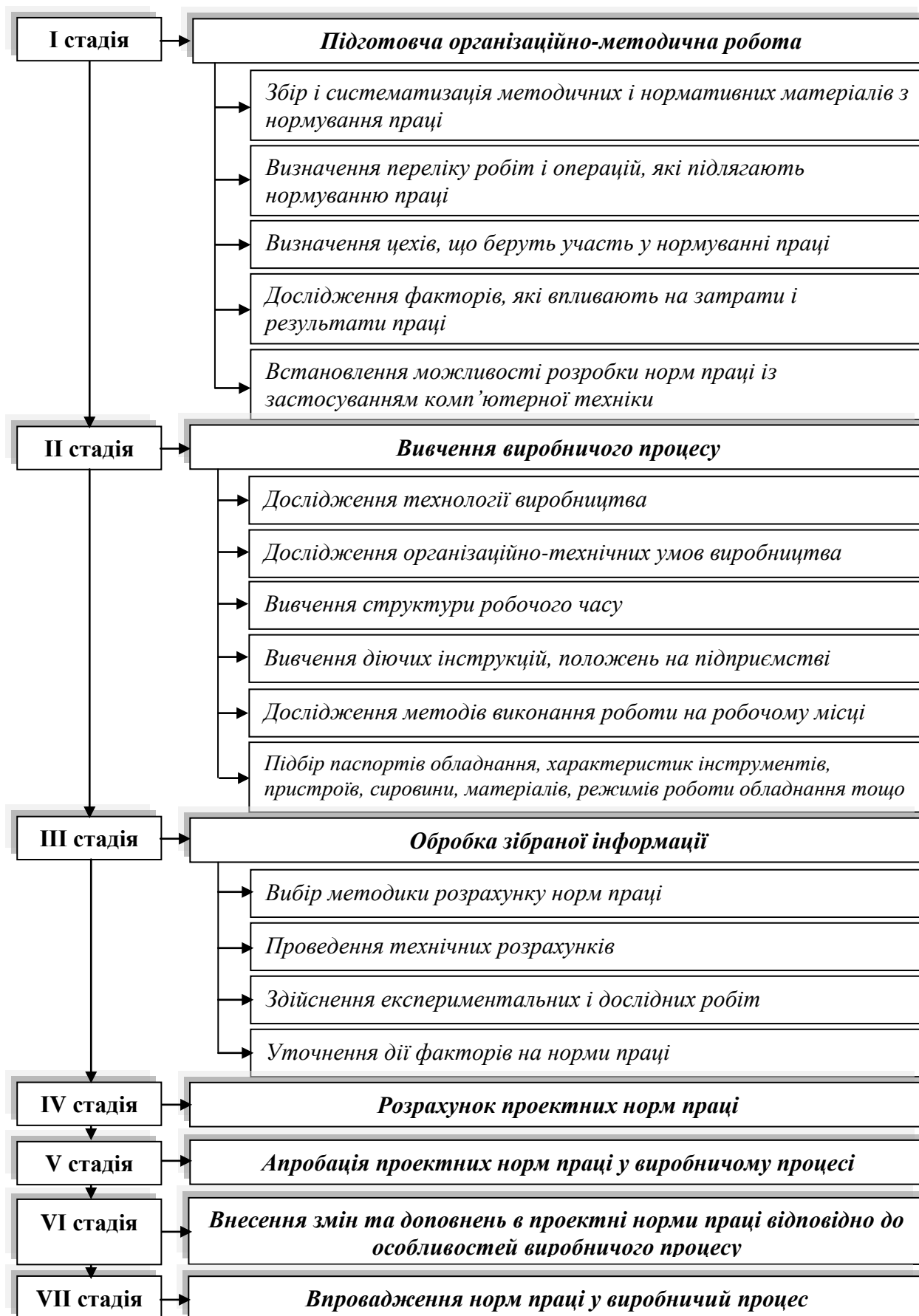
**Рис. 2.1. Відмінності між нормами і нормативами праці\***

нормування праці на підприємстві (додаток П.8). Однак, вважаємо, що така кількість принципів є невиправданою, оскільки окремі з них дублюють один одного (наприклад, комплексності і гуманізації тощо).

Так, проведений нами аналіз як принципу комплексності, так і гуманізації, дозволив зробити висновок, що за своєю суттю вони є тотожними, оскільки обидва передбачають врахування комплексу факторів, а саме: технічних, організаційних, психофізіологічних, соціальних та економічних [38, с. 149; 58, с. 130; 61, с. 184-185; 74, с. 39-40; 89, с. 9; 129, с. 26-27; 219, с. 139].

Деякі принципи суперечать економічному змісту норм праці (наприклад,

\* Розроблено автором



**Рис. 2.2. Організація робіт з нормування праці на підприємстві\***

\* Розроблено автором

прогресивності, конкретності). Адже норми праці за своєю суттю не можуть бути прогресивними. Прогресивними можуть бути лише організаційно-технічні умови виробництва, тому норми праці як індикатори змін повинні їм відповідати.

Окремі вчені-економісти вважають [42, с. 147; 38, с. 149; 58, с. 130-131; 2, с. 39-40; 89, с. 9; 129, с. 26-27; 219, с. 139], що норми праці повинні відповідати принципу конкретності, тобто відповідати параметрам продукції, яка виробляється, предметам і засобам праці, її умовам, типу виробництва і іншим об'єктивним характеристикам [74, с. 39-40]. Однак конкретність норм є складовою їх економічного змісту, без якої вони б перетворились на нормативні матеріали.

Тому, вважаємо, що побудова системи нормування праці повинна базуватись на принципах комплексності, ефективності, системності, індивідуалізації.

Дотримання принципу комплексності передбачає врахування технічних, психофізіологічних, соціальних і економічних факторів впливу на норми праці. Однак, як справедливо зазначає Б.М. Генкін, «необхідність врахування комплексу різнорідних факторів суттєво ускладнює роботу з проектування організації і встановлення норм праці. Разом з тим це робить цю роботу однією з найбільш цікавих видів управлінської діяльності. Спеціаліст з організації і нормування праці повинен вміти використовувати розробки технологів, фізіологів, психологів, соціологів для визначення необхідних витрат і результатів праці, які б відповідали найбільш ефективному використанню ресурсів конкретного виробничого підрозділу» [74, с. 26]. Ю.Н. Шумаков, В.І. Єрьомін, С.В. Жаріков, В.Б. Панов вважають, що «норми праці повинні бути обґрунтованими економічно, організаційно, технічно, психологічно і соціально. У цьому випадку вони стануть реально досяжні та одночасно будуть сприяти збереженню працездатності, тобто відповідати принципу гуманізації праці» [219, с. 139].

Принцип ефективності передбачає таку організацію системи нормування праці на підприємстві, при якій би досягався максимально можливий виробничий результат за мінімальними затратами праці.

Принцип системності означає, що норми праці повинні відповідати кінцевим результатам виробництва і враховувати залежності між витратами ресурсів на всіх

етапах виробничого процесу [74, с. 39; 129, с. 26].

Безумовно доцільним є виокремлення принципу індивідуалізації. З цього приводу М.Д. Ведерніков пише, що в умовах переходу до ринку існуючих принципів недостатньо і пропонує впровадження в теорію і практику нормування праці цілком нового принципу, а саме: принципу індивідуалізації норм праці, що передбачає встановлення для кожного робітника індивідуальної норми праці, виходячи з його здібностей до праці і наявних виробничих можливостей [58, с. 132].

Проведений нами аналіз економічної літератури свідчить про те, що серед вчених економістів немає єдності стосовно функцій, які повинно виконувати нормування праці на підприємстві (додаток П.9). Однак, вважаємо, що коло функцій, які виконує нормування праці на підприємстві необхідно розширити такими функціями як прогностична, інноваційна та контрольна.

Так, прогностична функція передбачає оцінку показників використання праці працівників на основі інформації про виконання ними норм праці та формування пропозицій щодо тенденцій виконання норм праці й напрямків удосконалення на короткострокову, середньострокову і довгострокову перспективу. Ця функція є вихідною базою при реалізації функції планування, яку на підприємстві виконує нормування праці, оскільки складання прогнозів передуює процесу розробки планів.

Ефективно функціонуюча система нормування праці забезпечує не тільки розрахунок різних видів норм праці, а й показує шляхи пошуку тих областей, де необхідні інноваційні зміни і тим самим виконує інноваційну функцію.

Реалізація контрольної функції нормування праці на підприємстві передбачає спостереження за процесом використання праці працівників з метою перевірки відповідності встановленим на підприємстві нормам праці.

Для ефективного функціонування системи нормування праці необхідно здійснити ряд заходів, а саме:

- розробити систему підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації спеціалістів з нормування праці;
- запровадити статистичну звітність з нормування праці;
- створити як на загальнодержавному, так і галузевому і регіональному рівнях

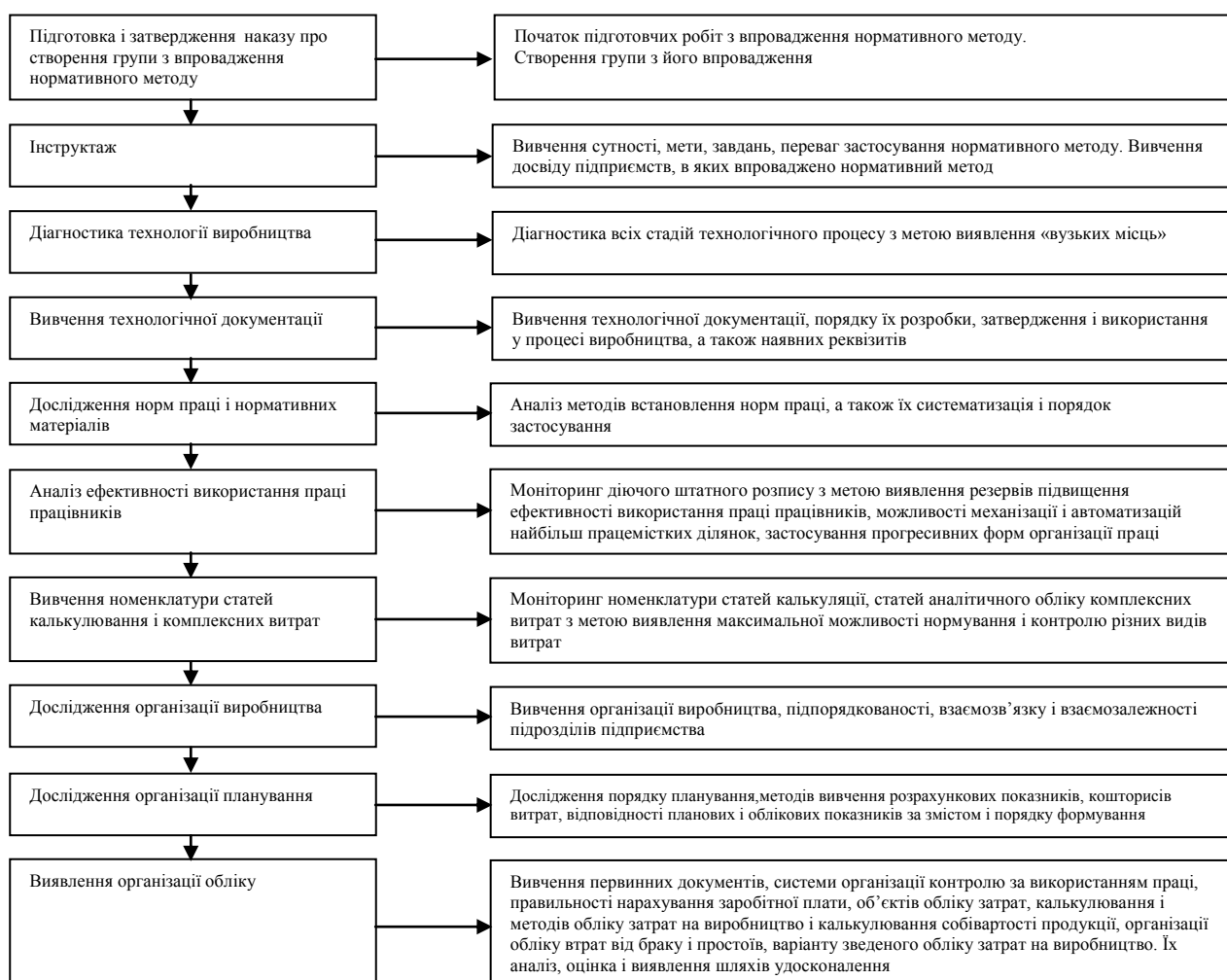


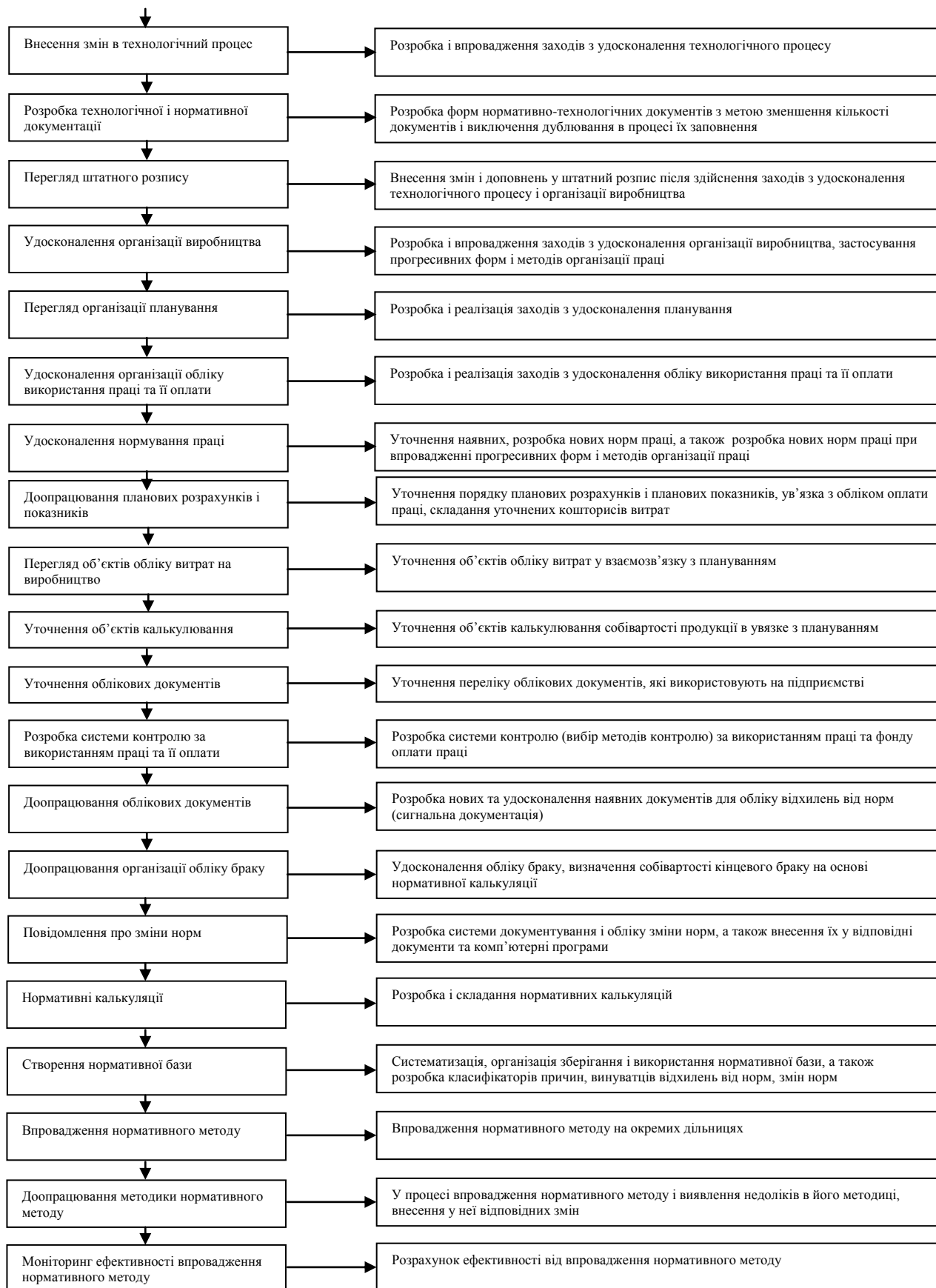
- нормативно-довідкові центри;
- розширити мережу науково-дослідних інститутів.

Облік оплати праці найбільш ефективно може бути організований на базі нормативного методу, який дозволяє встановити в процесі виробництва відхилення фактичних витрат від норм, причини та винуватців відхилень, а також попереджувати невиробничі витрати.

Принципово важливим для нормативного методу є застосування діючих норм. Відповідно до цих норм відпускають запаси для виробничого споживання, нараховують заробітну плату, встановлюють режим використання виробничого обладнання та ін. Облік витрат саме по діючих нормах є однією із важливих характеристик нормативного методу.

Тому під нормативним методом необхідно розуміти інформаційну базу для системи управління витратами підприємства, яка включає планування, облік, контроль і аналіз витрат відповідно до діючих на підприємстві норм, а також відхилень від норм в розрізі причин і винуватців за місцями їх виникнення (рис. 2.3).



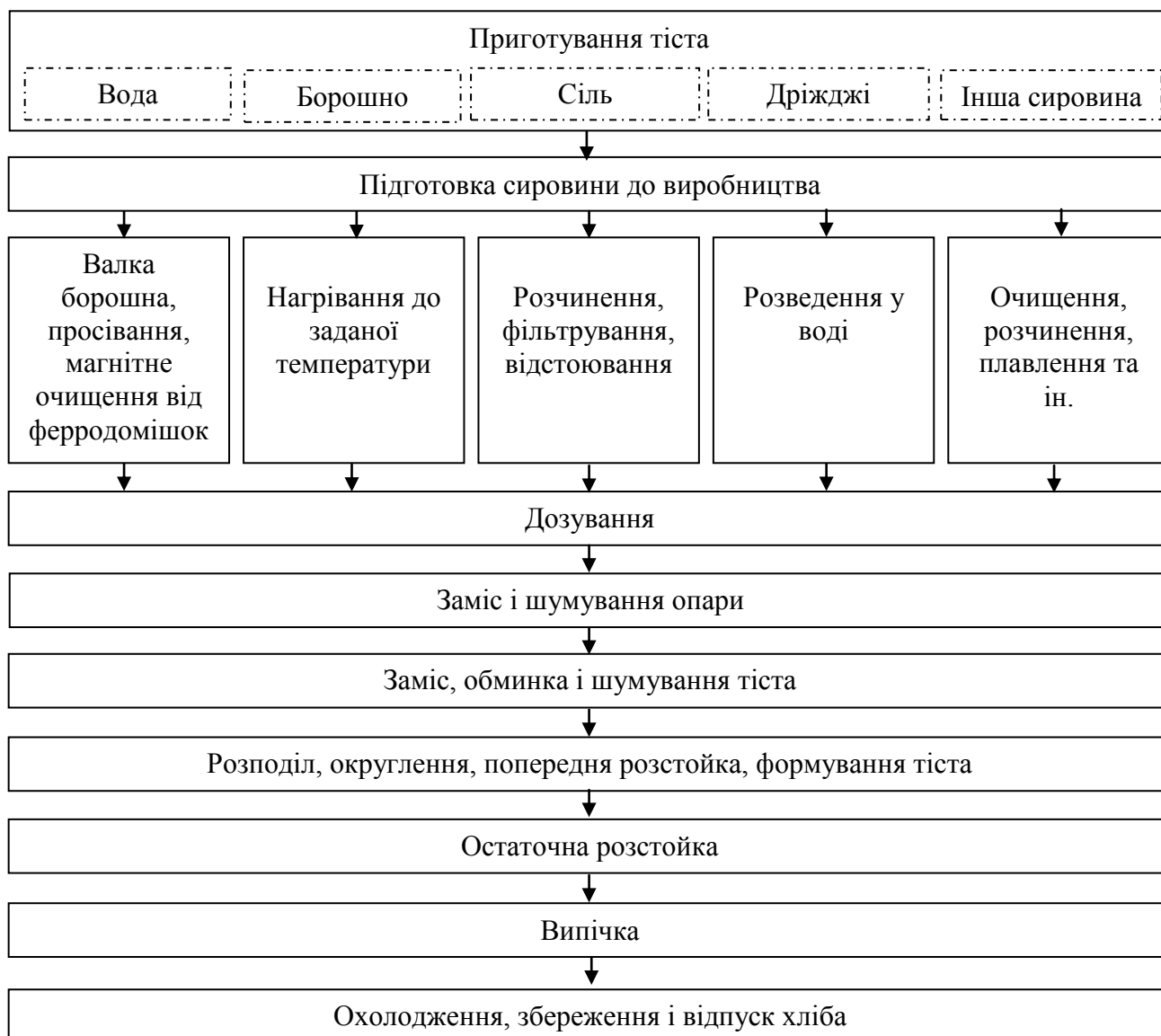


### 2.3. Організаційний аспект нормативного методу на підприємстві\*

\* Розроблено автором на основі джерела [195, с. 17-21]

Основною ознакою нормативного методу обліку витрат на оплату праці є те, що він здійснюється у ході технологічного процесу. Тому будь-які відхилення чи зміни норм виявляють негайно, на тій чи іншій операції. Для цього потрібно знати характер технологічних процесів.

Виробничий процес у хлібопеченні складається з кількох виробничих операцій, що йдуть одна за одною при виготовленні продукції: приготування тіста, оброблення і випічка (рис. 2.4).



**Рис. 2.4. Функціональна схема процесу виробництва хліба**

У механізовану лінію по виробництву хліба і хлібобулочних виробів входять тістоприготувальний апарат, дільник, округлювач, формувальні машини, розстойна шафа та піч. Таким чином, на хлібопекарських підприємствах є всі умови для

впровадження нормативного методу обліку витрат.

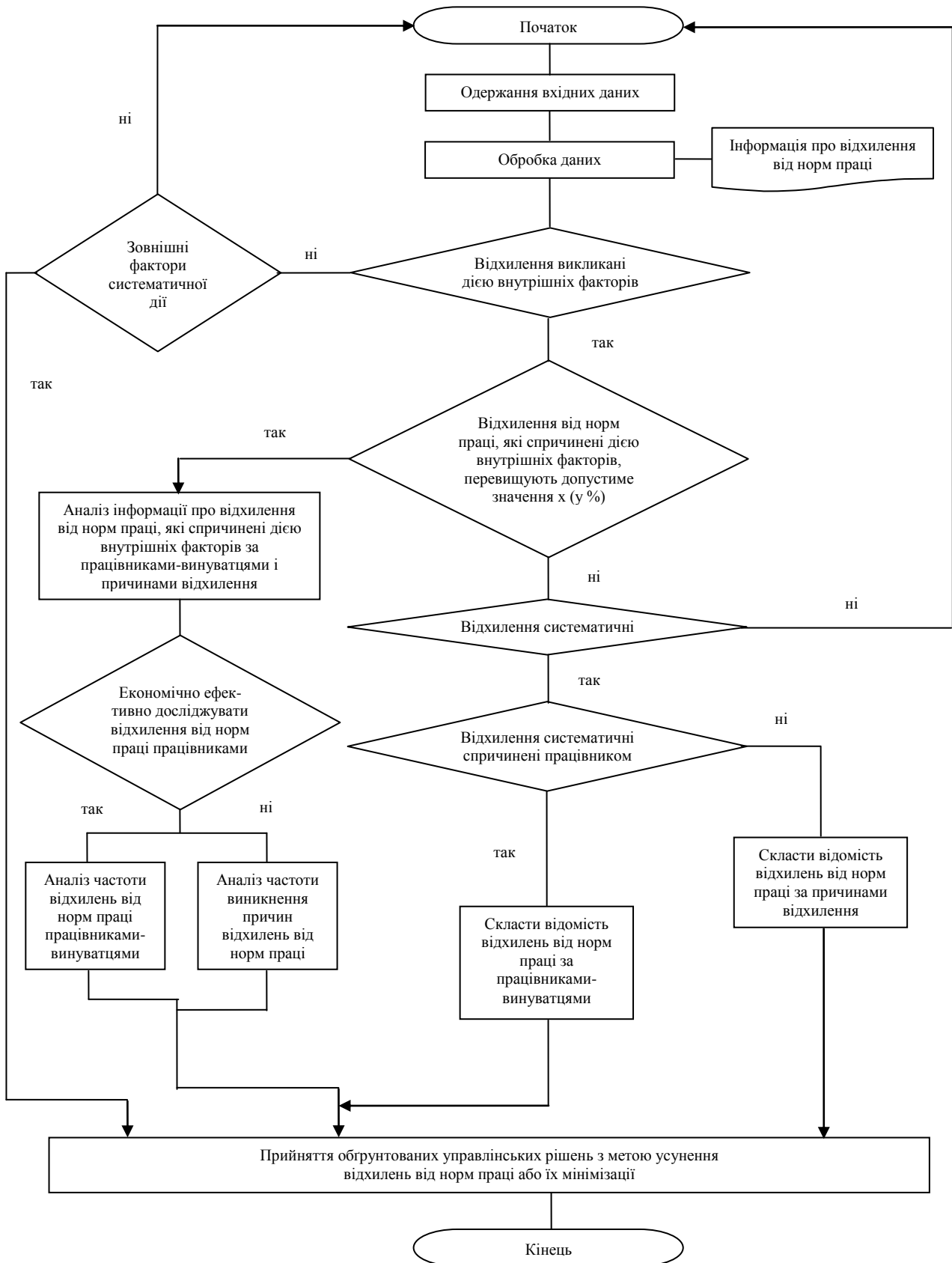
Застосування нормативного методу обліку витрат у хлібопекарській промисловості дасть можливість щоденно (щозміни) отримувати інформацію про використання праці працівників у цеху та на дільницях, визначати економію чи перевитрати за відповідною статтею витрат.

Важливим принципом нормативного методу обліку витрат на виробництво є систематичний перегляд діючих норм по мірі вдосконалення техніки, технології і організації виробництва. У зв'язку з тим якість норм і нормативів, які застосовуються на підприємстві при формуванні нормативної собівартості є однією з основних проблем, оскільки норми повинні точно відображати ту частину необхідного робочого часу, яка в нормальних умовах виробництва, при середньому ступені вмінь й інтенсивності праці забезпечує виробництво певного виду продукції чи виконання робіт, що є важливим стимулюючим фактором виробництва.

Облік відхилень від норм – важливий елемент нормативного методу, який дає оперативну інформацію для щоденного управління виробництвом і активного впливу на процес формування собівартості продукції.

Під відхиленнями слід розуміти всі відступи від діючих норм і бюджетів (кошторисів) незалежно від причин їх виникнення. Відхилення можуть бути як у вигляді економії, так і перевитрат сировини, матеріальних, трудових та інших виробничих затрат. Негативні відхилення характеризують небажані порушення в технології та організації виробництва і тому негативно впливають на собівартість продукції. Система обліку відхилень від норм повинна бути оперативною, щоб сприяти швидкому усуненню причин негативних відхилень, нормалізації технологічного процесу і організації виробництва.

Однак необхідно звернути увагу та не, що не всі відхилення від норм праці доцільно усувати, а лише ті, в результаті усунення яких підприємство отримає економічні вигоди. Оскільки існують такі відхилення, що їх виявлення, аналіз та усунення принесе підприємству лише економічні втрати. Тому економічно ефективним для підприємств буде включення до складу архітектури програмних продуктів алгоритму дослідження відхилень від норм праці (рис. 2.5).



**Рис. 2.5. Алгоритм дослідження відхилень від норм праці \***

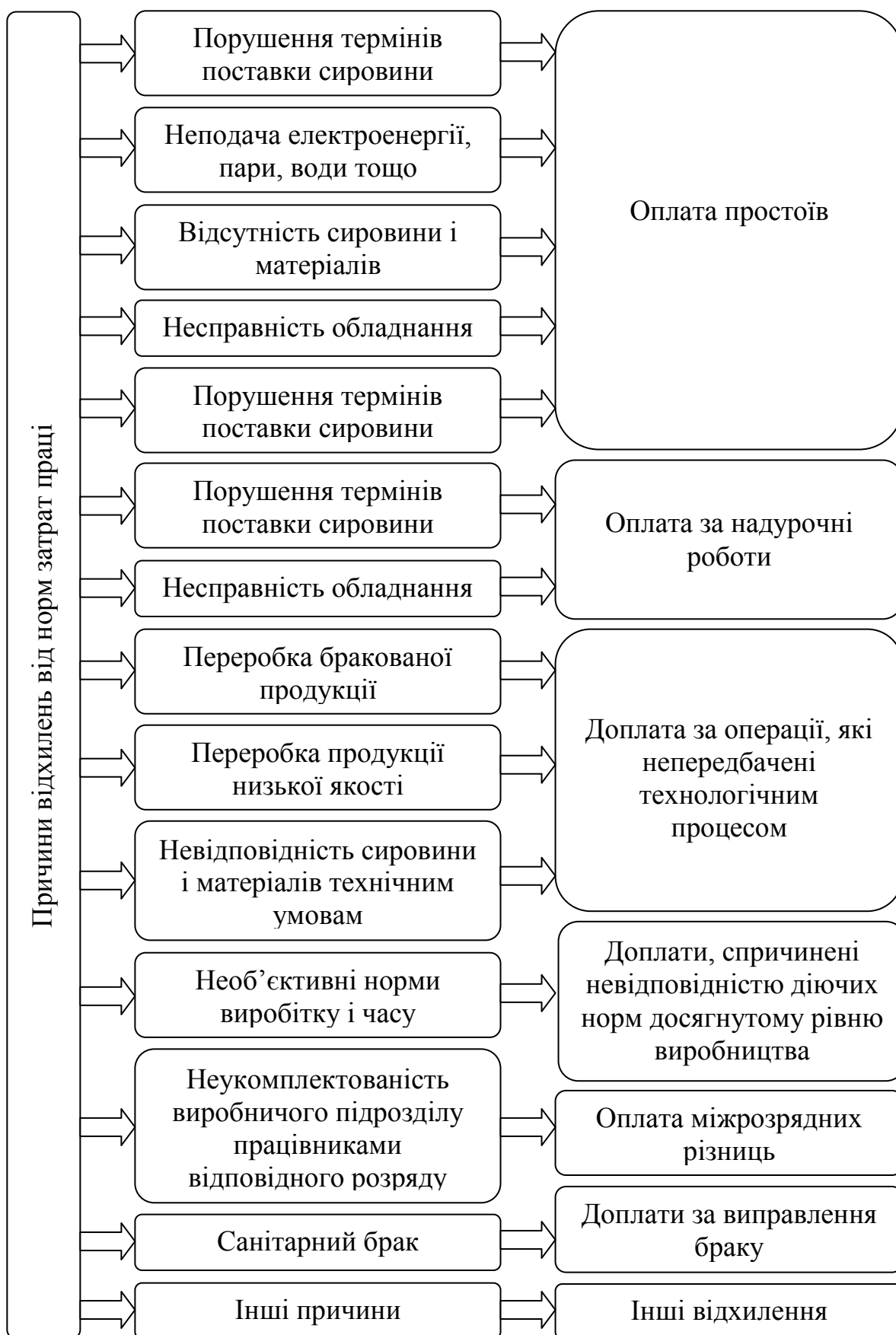
\* Розроблено автором

Дослідження обліку витрат на оплату праці у ВАТ «Запорізький хлібокомбінат №1», ТОВ «Надзбруччя хліб», ПП «Коломийський хлібокомбінат», КП «Чинадіївська хлібопекарня» свідчить про те, що діюча методика не відповідає пред'явленим вимогам. Одним із основних недоліків діючої методики обліку витрат на оплату праці є відсутність оперативного обліку даних про відхилення і причини відхилень від встановлених норм за місцями їх виникнення. Для цього необхідна відповідна система документації, в якій затрати праці повинні відображатися відповідно до діючих норм і відхиленнях від них.

На досліджуваних нами підприємствах застосовуються типові форми первинної документації з обліку відпрацьованого часу, виробітку і нарахуванню заробітної плати. До них відносяться таблиці відпрацьованого часу, змінні виробничі звіти, акти на виправлення браку, листи на доплату та ін. Вони містять необхідні показники обсягу виробництва, витрат праці відповідно до норм і фактично, розцінки і інші показники. Однак в них відсутня інформація про причини відхилень від норм. Це в кінцевому випадку зводить на нівець всі основні принципи організації нормативного управління витратами на оплату праці.

Для правильного обліку відхилень від норм праці на хлібопекарських підприємствах повинна бути розроблена номенклатура (класифікатор) причин відхилень. Відсутність її на досліджуваних підприємствах позбавляє їх можливості своєчасно застосувати заходи по їх ліквідації. Тому на хлібопекарських підприємствах доцільно розробити номенклатуру причин відхилень від норм витрат на оплату праці (рис. 2.6). Особливість складання цих номенклатур полягає в тому, що при їх кодуванні повинні бути охоплені всі найбільш часто повторювані на підприємстві операції, які обумовили відхилення від нормальних умов праці (додаток П.10). При наявності на підприємстві обчислювальної техніки і організації обліку з використанням нормативного методу, контроль за використанням коштів на оплату праці організується наступним чином.

Для своєчасного усунення існуючих відхилень з оплати праці вважаємо за необхідне по кожному виробничому підрозділу на основі первинних документів і



**Рис. 2.6. Номенклатура причин відхилень від норм праці\***

\* Розроблено автором

номенклатури причин відхилень від норм складати відомості обліку відхилень від норм по оплаті праці із зазначенням сум та причин відхилень за певні періоди часу.

Тому користуючись запропонованою номенклатурою причин і винуватців відхилень, можна щоденно складати зведений документ про відхилення (табл. 2.1) та за місяць (табл. 2.2). Це дасть можливість керівництву підприємства здійснювати контроль за раціональним використанням фонду заробітної плати.

Таблиця 2.1

## ВІДОМІСТЬ

### відхилень від норм витрат на оплату праці в розрізі причин і винуватців

по хлібобулочному цеху

(назва цеху)

**за 10 вересня 2010 р.**

(в грн.)

№ п/п	№ зміни	№ бригади	Види відхилень		Причини відхилень		Винуватці відхилень			Разом
			Код	Зміст	Код	Зміст	01	08	11	
1.	1	1	1	Оплата простоїв	01	Порушення термінів поставки сировини	138,0			138,0
2.	2	2	1	Оплата простоїв	04	Несправність обладнання		208,0		208,0
3.	2	2	4	Доплати за невідповідність норм часу	08	Необ'єктивні норми часу			58,2	58,2
4.	3	3	1	Оплата простоїв	02	Неподача електроенергії	79,0			79,0
Разом										483,2

У деяких економістів можуть виникнути побоювання, що при заповненні запропонованої відомості збільшиться обсяг розрахункової роботи. Однак деяке збільшення обсягу розрахункової інформації компенсується тим, що одержана таким чином інформація дасть можливість своєчасно приймати міри по ліквідації відхилень від норм витрат на оплату праці.

Для виявлення й обліку відхилень від норм з оплати праці застосовуються методи сигнального документування (відрядні форми оплати праці) і розрахунковий (почасові форми оплати праці).



**ВІДОМІСТЬ**  
**відхилень від норм витрат на оплату праці**

по хлібобулочному цеху  
(назва цеху)

**за вересень 2010 р.**

(в грн.)

Дата	Назва і номер первинного документу	Найменування продукції	Сума відхилень: перевитрати (+), економія (-)	Код виду, причини і винуватців відхилень
1.09.10 р.	Листок на оплату простою № 0076	Хліб Гостерний форм.різ.(0,5 кг)	+398,00	10101
2.09.10 р.	Листок на доплату №0101	Хліб Селянський (0,75 кг)	+402,00	20101
3.09.10 р.	Листок на оплату простою № 0077	Батон Подільський (0,4 кг)	+104,00	10203
...	...	...	...	...

Метод сигнального документування застосовується для оформлення різних доплат до діючих норм і розцінок. При цьому кожний вид доплат повинен бути оформлений окремим документом.

У КП «Чинадіївська хлібопекарня» для оформлення доплат до діючих розцінок, які спричинені відхиленнями від нормальних умов роботи, застосовується листок на доплату, в якому із загальними реквізитами вказуються дані за видами і причинами доплат, а також номер основного документу, за яким виконано виробниче завдання.

Різновидністю відхилень від норм затрат праці є оплата простоїв. Правильне і своєчасне виявлення й оформлення всіх відхилень, що виникають у виробництві, мають важливе значення для зниження собівартості продукції. Оплата простою здійснюється на підставі листків обліку простоїв (Додаток Р).

Виправлення браку, допущеного працівниками, і виконання додаткових операцій, не передбачених технологічним процесом, враховують на основі нарядів на відрядну роботу (КП «Чинадіївська хлібопекарня»), а при почасовій оплаті з допомогою разового завдання, бланк якого має відмінні ознаки (наприклад, червону

лінію по діагоналі) (ВАТ «Запорізький хлібокомбінат №1», ТОВ «Надзбруччя хліб», ПП «Коломийський хлібокомбінат»). Склад реквізитів сигнальних документів приблизно такий, як і листків на простій та відхилення.

Основою для обліку доплат за надурочну роботу, роботу у вихідні та святкові дні у ВАТ «Запорізький хлібокомбінат №1», ТОВ «Надзбруччя хліб», ПП «Коломийський хлібокомбінат» є списки працівників, які працювали надурочно чи у вказані дні, оформлені відповідно до діючого законодавства. У КП «Чинадіївська хлібопекарня» в нарядах на відрядні роботи, виконані надурочно, проставляють окремо обсяг продукції, за яку слід провести доплату. При почасовій оплаті аналогічно оформляється завдання на надурочно роботи.

Розрахунковий метод використовується при визначенні відхилень по заробітній платі працівників-почасовиків. В умовах почасової оплати праці немає пропорційної залежності між випуском продукції та витратами на оплату праці на одиницю продукції. Тому на відхилення з оплати праці буде впливати процент виконання плану по обсягу виготовленої продукції. Відхилення від норм за заробітною платою на роботах з почасовою оплатою праці визначаються на основі спеціального розрахунку шляхом співставлення фактично нарахованої заробітної плати з нормативною, розрахованої з врахуванням обсягу фактично випущеної продукції.

Всі відхилення від норм за заробітною платою працівників з почасовою оплатою необхідно визначати за кожну зміну. Відхилення від норми за зарплатою основних робітників з почасовою оплатою праці обчислюється за спеціальними розрахунками, складеними по дільниці чи цеху, які вони обслуговують. Формула цього розрахунку така:

$$B_n = (Z_\phi + \Pi_\phi) - (Z_n + \Pi_n) \frac{B}{\Pi}, \quad (2.1)$$

де  $B_n$  – відхилення від норм за заробітною платою на роботах з почасовою оплатою праці;

Зф – фактично нарахована зарплата робітників, праця яких оплачується почасово;

Пф – фактично нарахована сума премій робітникам, праця яких оплачується почасово;

Зн – нормативна зарплата робітників за тарифними ставками чи посадовими окладами;

Пн – сума премій почасовим робітникам, передбачена за виконання якісних показників під час виконання плану цехом (бригадою), який вони обслуговують;

В – виконання плану;

П – план виробітку.

Результат розрахунку за наведеною формулою із знаком плюс (+) показує перевитрату проти норм за заробітною платою, врахованій у нормативах, а із знаком мінус (-) – економію [287, с. 74-75].

При відображенні в облікових регістрах відхилень від норм праці їх необхідно поділити на два види:

- перший – це відхилення від норм з оплати праці працівників основного виробництва, які відносяться на відповідні види виготовленої продукції;
- другий – відхилення від норм з оплати праці допоміжних працівників, які зайняті обслуговуванням виробничого обладнання чи виконують підсобні роботи, які відносяться на загальновиробничі витрати.

Заключним етапом обліку оплати праці є розподіл заробітної плати за рахунками виробництва. Основна заробітна плата працівників основного виробництва відноситься на відповідні види виготовленої продукції з розподілом її на заробітну плату за нормами та відхиленнями. Заробітна плата допоміжних працівників, зайнятих обслуговуванням виробничого обладнання чи виконуючих підсобні роботи, відноситься відповідно на загальновиробничі витрати.

Проведений нами аналіз економічної літератури свідчить про те, що деякі вчені-економісти[3; 4; 48; 73; 99; 100; 112; 204; 206; 308] ототожнюють нормативний метод з методом «стандарт-кост».

Вважаємо, що таке ототожнення є невиправданим, оскільки ці методи відрізняються між собою за рядом ознак (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3

**Порівняльна характеристика нормативного методу витрат  
на оплату праці та методу «стандарт-кост»\***

№ п/п	Ознака порівняння	Нормативний метод	Метод «стандарт-кост»
1	2	3	4
1.	Ціленаправленість	Орієнтований на виробництво	Орієнтований на процес реалізації
2.	Функції	Планування, облік, контроль, аналіз	Планування, облік, контроль, аналіз
3.	Методи виявлення відхилень	Документування, розрахунково	Розрахунково
4.	Відповідальні за відхилення	Особи, з вини яких сталися відхилення	Керівники підрозділів
5.	Заміна норм / стандартів	Системний облік заміни норм	Стандарти практично не змінюються
6.	Завдання управлінського персоналу	Документувати відхилення	Не допускати відхилення
7.	Зв'язок з калькулюванням	Починається з калькулювання нормативної собівартості носія затрат і закінчується складанням фактичної собівартості одиниці продукції	Безпосередньо не пов'язаний з калькулюванням фактичної собівартості одиниці продукції
8.	Використання факторного аналізу	Не використовується	Використовується
9.	Порядок списання відхилень	Рахунки виробництва - собівартість продукції	Списуються на фінансові результати

Таким чином, застосування нормативного методу обліку витрат на оплату праці сприяє економії фонду оплати праці, усуненню нераціонального витрачання праці працівників та підвищенню трудової дисципліни.

\* Розроблено на основі [310, с. 81; 204, с. 29; 164, с. 15; 182, с. 123; 55, с. 52-53; 309, с. 141-143; 49, с. 197-198; 14, с. 139-141]

## 2.2. Методика обліку оплати праці та напрямки її удосконалення

Облік оплати праці є одним із найважливіших та найскладніших ділянок облікової роботи, який потребує точних і оперативних даних. В ньому відображаються зміни в чисельності працівників, затратах робочого часу, фонду оплати праці за видами виплат і категоріями працівників, величини виплат, що не належать до фонду оплати праці, розрахунки з кожним працівником підприємства, а також з бюджетом та позабюджетними фондами. Тому завданнями обліку оплати праці є:

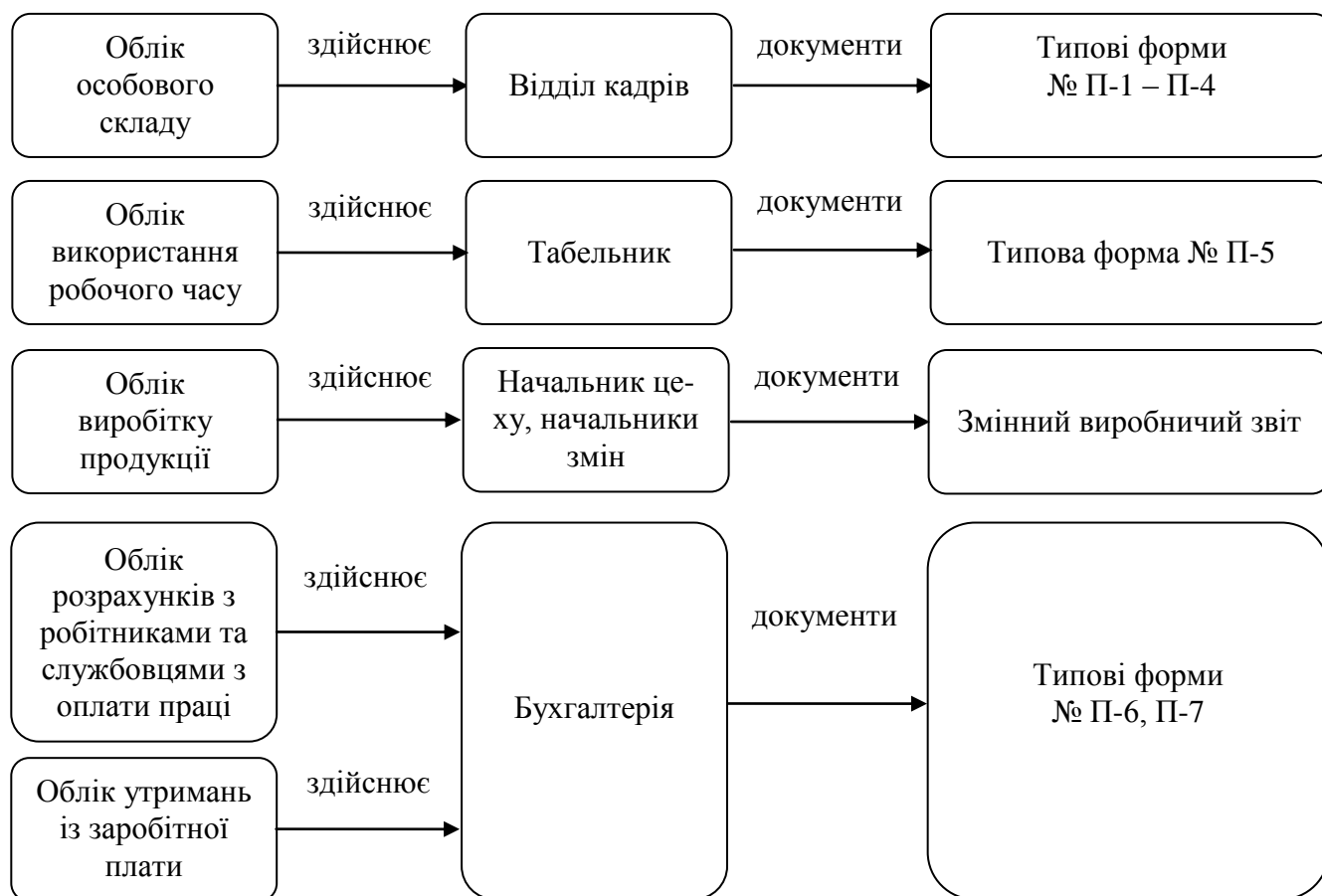
- правильне та своєчасне документальне оформлення господарських операцій з праці та її оплати;
- нарахування заробітної плати відповідно до прийнятих на підприємстві систем і форм оплати праці;
- своєчасна виплата заробітної плати відповідно до умов колективного договору, трудової угоди (контракту);
- правильний розрахунок та своєчасна сплата утримань із заробітної плати у бюджет та позабюджетні фонди;
- отримання даних про оплату праці (виробіток працівників, використання робочого часу, про продуктивність праці та нараховану заробітну плату за планом, фактично і відхиленнями), необхідних для планування й оперативного управління виробництвом;
- дотримання порядку розподілу сум нарахованої заробітної плати між об'єктами калькулювання;
- контроль за дотриманням чисельності працівників та їх участі у виробничому процесі;
- своєчасне складання звітностей (зовнішніх і внутрішніх) з питань праці та її оплати і подання її до відповідних структур.

Облік оплати праці на підприємстві ведеться за такими напрямками:

- облік особового складу працівників;
- облік використання робочого часу та облік виробітку;

– облік розрахунків з оплати праці.

Для контролю за правильністю відображення операцій, що стосуються оплати праці, на підприємстві організується система первинного обліку (рис. 2.7), яка регламентується Наказом Державного комітету статистики «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» від 5.12.2008р., № 489 [285].



**Рис. 2.7. Система первинного обліку оплати праці на підприємстві\***

Така система первинного обліку застосовується у ТзОВ «Надзбруччя хліб», ВАТ «Запорізький хлібокомбінат №1» та ПП «Коломийський хлібокомбінат», а в КП «Чинадіївська хлібопекарня» дані обліку використання робочого часу працівників основного виробництва відображаються у четвертому розділі змінного виробничого звіту «Табель відпрацьованого часу та дані про виробіток і заробітну плату». Це пов'язано з тим, що дане підприємство при оплаті праці працівників основного виробництва застосовує як елементи почасової, так і відрядної систем оплати праці.

\* Розроблено на основі джерел [246, с. 149; 285]

Розглянувши зміст четвертого розділу змінного виробничого звіту, вважаємо, що він потребує удосконалення, а саме: в рамках загального відпрацьованого часу необхідно виокремити інформацію не лише про надурочно відпрацьовані години, а й відпрацьовані години у нічний час та вихідні й святкові дні у зв'язку з особливостями діяльності хлібопекарських підприємств (додаток С).

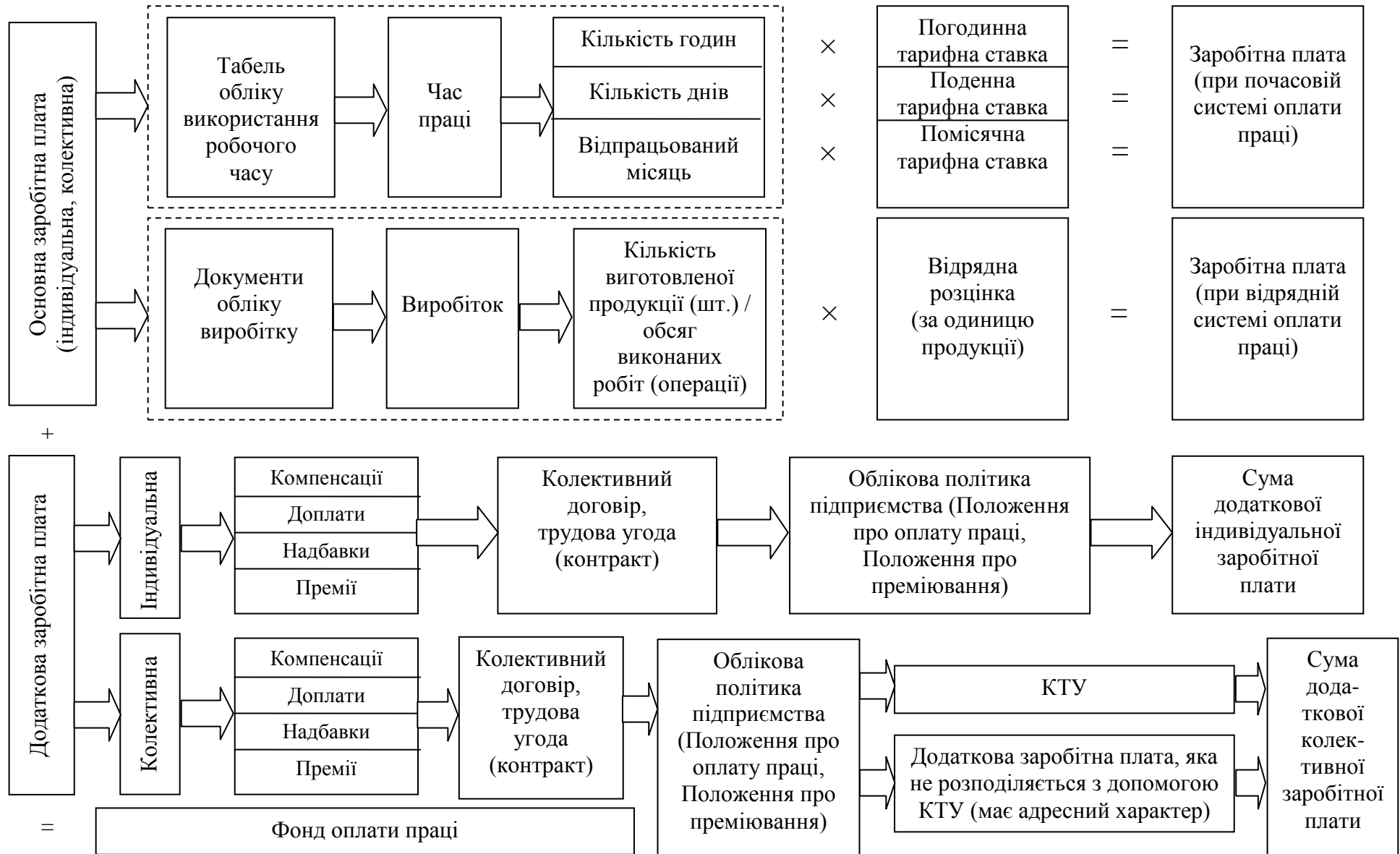
Процес руху документів з обліку оплати праці від моменту їх створення до моменту передачі в архів включає наступні етапи: створення, перевірку, затвердження, обробку та передачу до архіву. Цей процес знаходить своє відображення у графіку документообороту (Додаток Т), який затверджується наказом керівника підприємства. Він повинен відповідати положенням облікової політики, прийнятої на підприємстві.

Важливим питанням в обліку розрахунків із заробітної плати є розробка її методики, яка залежить, насамперед, від положень відображених у колективному договорі (трудовій угоді, контракті) та облікової політики підприємства, а саме:

- систем і форм оплати праці, які застосовуються на підприємстві;
- системи компенсаційних і стимулюючих виплат;
- форми організації праці (індивідуальна, колективна);
- метод розподілу елементів додаткової заробітної плати тощо (рис. 2.8).

Оскільки на хлібопекарських підприємствах використовують бригадну форму організації праці, то актуальним постає питання розподілу спільного заробітку між її членами з врахуванням внеску кожного в кінцевий результат. В ринкових умовах господарювання перевага надається методу розподілу з використанням коефіцієнту трудової участі (далі – КТУ).

Досвід показує, що КТУ є ефективним інструментом врахування індивідуального внеску кожного працівника бригади в результати колективної праці. Однак на практиці є випадки, коли при встановленні КТУ допускається суб'єктивізм. У ряді випадків членам бригади встановлюється рівний КТУ, що в свою чергу вступає в протиріччя з кількістю і якістю затраченої праці, тобто порушує зв'язок „міра праці – міра оплати праці”. Це говорить про те, що механізм



**Рис. 2.8. Методика нарахування заробітної плати\***

\* Розроблено автором із врахування пропозицій на стор.



розподілу загального заробітку бригади з застосуванням КТУ потребує удосконалення.

На практиці існують два варіанти розподілу заробітної плати з допомогою КТУ. Перший варіант полягає в тому, що з врахуванням КТУ може розподілитись вся сума загального заробітку, а другий передбачає розподіл тільки його надтарифної частини. Основним недоліком першого варіанту є не гарантованість виплати основної заробітної плати, а другого – рівнозначний вплив на КТУ якісних, кількісних і непрямих факторів. Тому, економічно доцільним є розподіл лише надтарифної частини. Відповідно мінімальний розмір заробітної плати не може бути нижчим розміру встановленої тарифної ставки за відпрацьований час, крім випадків невиконання норм виробітку, браку продукції і простою з вини працівника. Крім того, у загальний заробіток бригади, який підлягає розподіленню з допомогою КТУ, не потрібно включати доплати за роботу в нічний і надурочний час, за роботу у святкові і неробочі дні, доплати підліткам і годуючим матерям, які мають скорочений робочий день, за керівництво бригадою, премії за раціональні пропозиції, винаходи, корисні моделі, промислові зразки та інші разові премії і виплати.

Практика показує, що існує багато методик розрахунку КТУ, однак вважаємо, що їх можна об'єднати у наступні три групи:

- 1) КТУ присвоюється певне максимальне значення, від якого віднімаються понижуючі показники;
- 2) КТУ присвоюється певне мінімальне значення, до якого додаються підвищуючі показники;
- 3) КТУ присвоюється певне базове значення, яке коригується як понижуючими, так і підвищуючими ми показниками.

На нашу думку, найбільш економічно раціональним є остання група методів, яку можна відобразити наступною формулою:

$$КТУ = K_0 + \sum_{i=1}^m K_{II} + \sum_{i=1}^n K_3, \quad (2.2)$$

де  $K_0$  - базове значення КТУ (як правило, береться одиниця)

$\sum_{i=1}^m K_{II}$  - сума значень показників, які підвищують КТУ;

$\sum_{i=1}^n K_3$  - сума значень показників, які знижують КТУ.

Вважаємо за необхідне, на хлібопекарських підприємствах відобразити у Положенні про оплату праці порядок визначення і застосування даного коефіцієнту, а також навести перелік та орієнтовані діапазони значень підвищуючих і понижуючих показників.

Так, показниками підвищення є:

- прогресивне співвідношення між темпами приросту виробітку і середньою заробітною платою;
- відсутність рекламацій;
- підміна відсутнього члена бригади;
- ініціативність в освоєнні нової техніки і прогресивних методів праці;
- економія виробничих ресурсів;
- дії працівника, що підвищують імідж підприємства;
- передача досвіду новим членам бригади тощо.

Показниками, які знижують КТУ є:

- регресивне співвідношення між темпами приросту виробітку і середньою заробітною платою;
- невиконання виробничого завдання;
- недотримання технологічних вимог;
- перевитрати виробничих ресурсів;
- порушення трудової дисципліни (запізнення, прогули, невиконання вказівок бригадира, начальника цеху тощо);
- дії працівника, що знижують імідж підприємства тощо.

Оптимальна кількість, структура, вагомість цих показників залежить насамперед від специфіки діяльності підприємства. За умов використання КТУ на хлібопекарських підприємствах доцільно відображати його значення у відомості нарахування та розподілу заробітної плати членам бригади (табл. 2.4).

**ВІДОМІСТЬ\***  
**нарахування почасової заробітної плати**  
**бригаді № 1 з використанням КТУ за серпень 2010 р.**

Хлібобулочний цех

Бригада 1 Коцюба Я.В.

Табельний номер	П.І.П.	Професія	Розряд працівника	Розряд виконуваних робіт	Годинна тарифна ставка, грн	Відпрацьований час, год	Заробітна плата по тарифу, грн	Премія (колективна), грн.*	КТУ	Сума премії з урахуванням КТУ, грн	Доплати колективні, грн				Сума місячного заробітку з урахуванням колективних доплат, грн	Доплати індивідуальні, грн				Надбавки, грн			Премія (індивідуальна), грн	Загальна сума місячного заробітку, грн	
											за роботу у ніч. час	за роботу у святкові та вихідні дні	за простой	інші доплати		умови праці	мікрорядна різниця	оплата понаднормових робіт	інші види доплат	за стаж	за проф. майстерність	інші надбавки			
1101	Коцюба Я.В.	Бригадир	VI	VI	10,8	148	1598,4	159,84	1,1	175,82	140,4	64,8	-	-	1979,42	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1979,42
1102	Котик В.І.	Технолог	V	V	9,30	148	1376,4	137,64	1,15	158,29	120,9	55,8	-	-	1711,39	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1711,39
1103	Почекайло П.Р.	Пекар	V	V	9,30	148	1376,4	137,64	0,95	130,76	120,9	55,8	-	-	1683,86	137,64	-	-	-	-	-	-	-	-	1821,50
1104	Чорна А.М.	Пекар	V	V	9,30	148	1376,4	137,64	0,8	110,11	120,9	55,8	-	-	1663,21	137,64	-	-	-	-	-	-	-	-	1800,85
1105	Ліпа М.П.	Заквасочник	IV	IV	8,10	150	1215,0	121,5	1,15	139,73	105,3	48,6	-	-	1508,63	-	-	32,4	-	-	-	-	-	-	1541,03
1106	Яцків І.М.	Машинист	IV	IV	8,10	148	1198,8	119,8	0,85	101,83	105,3	48,6	-	-	1454,53	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1454,53
1107	Мишанчук І.І.	Машинист	IV	IV	8,10	148	1198,8	119,8	0,85	101,83	105,3	48,6	-	-	1454,53	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1454,53
1108	Канцер М.І.	Змінний електрик	III	III	7,20	130	936	93,6	0,9	84,24	79,2	36	-	-	1135,44	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1135,44
1109	Лонатко Я.І.	Оператор печей	II	II	6,54	148	967,92	96,79	1,05	101,63	85,02	39,24	-	-	1193,81	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1193,81
1110	Гриняк Ф.В.	Оператор котла	II	II	6,54	148	967,92	96,79	1	96,79	85,02	39,24	-	-	1188,97	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1188,97
1111	Михайлів Б.І.	Оператор БЗБ	II	II	6,54	148	967,92	96,79	1,1	106,47	85,02	39,24	-	-	1198,65	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1198,65
1112	Соєла В.М.	Змашник	II	II	6,54	148	967,92	96,79	1,1	106,47	85,02	39,24	-	-	1198,65	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1198,65
1113	Щур В.С.	Формувальник	II	II	6,54	148	967,92	96,79	0,85	82,27	85,02	39,24	-	-	1174,45	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1174,45
1114	Сокула Б.Д.	Формувальник	II	II	6,54	148	967,92	96,79	1	96,79	85,02	39,24	-	-	1188,97	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1188,97
1115	Давко Н.Р.	Формувальник	II	II	6,54	148	967,92	96,79	1	96,79	85,02	39,24	-	-	1188,97	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1188,97
1116	Бойко Р.В.	Укладник	I	I	6,00	148	888,0	88,8	1,1	97,68	78	36	-	-	1099,68	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1099,68
1117	Романчук А.І.	Укладник	I	I	6,00	148	888,0	88,8	1,05	93,24	78	36	-	-	1095,24	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1095,24
1118	Савич В.В.	Укладник	I	I	6,00	148	888,0	88,8	1	88,8	78	36	-	-	1090,80	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1090,80
Разом							19715,64	1971,39		1969,54	1727,34	796,68			24209,2	275,28		32,4							29372,58

Начальник цеху

Начальник зміни

Бухгалтер

О.Л. Мельничук

Я.В. Коцюба

І.Д. Захожа

\* Розроблено автором

Для ефективного використання КТУ на підприємстві необхідно:

- забезпечити гласність розрахунків з використанням КТУ;
- визначити діапазон коливання КТУ;
- розробити методику розрахунку КТУ, корегуючі показники та діапазони їхніх значень;
- забезпечити достовірне відображення в обліку виробітку і відпрацьованого часу.

Методологічні засади формування інформації про виплати за роботи, виконані працівниками та її розкриття у фінансовій звітності у системі обліку регламентує П(С)БО 26 «Виплати працівникам», який розроблений на основі МСБО № 19 «Виплати працівникам» (додаток Ф). Відповідно до цього нормативного документа виплати працівникам включають:

I. Поточні виплати працівникам:

- заробітна плата за окладами й тарифами, інші нарахування з оплати праці;
- виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час);
- премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо.

II. Виплати при звільненні.

III. Виплати по закінченні трудової діяльності.

IV. Інші виплати працівникам:

- зобов'язання щодо виплат інструментами власного капіталу;
- інші довгострокові виплати працівникам [381].

Результатом введення в дію цього П(С)БО стали зміни в назві та структурі рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», який тепер включає три субрахунки: 661 «Розрахунки за заробітною платою»; 662 «Розрахунки з депонентами»; 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Проведений нами аналіз Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій

підприємств і організацій свідчить, що ці зміни не стільки є наближеними до змісту П(С)БО 26 «Виплати працівникам», скільки до положень Інструкції зі статистики заробітної плати [123]. Тому вони не вирішують проблеми формування достовірних даних щодо виплат працівникам, в тому числі розрахунків із заробітної плати, для внутрішніх потреб управління персоналом, а удосконалюють порядок формування інформації для складання фінансової і статистичної звітностей.

Спробу наблизити вітчизняний План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій до положень П(С)БО 26 «Виплати працівникам» зробила Т.Г. Мельник, запропонувавши відкрити субрахунки до рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», а саме: 661 «Поточні виплати працівникам»; 662 «Виплати при звільненні»; 663 «Виплати по закінченні трудової діяльності»; 664 «Виплати інструментами власного капіталу»; 665 «Інші довгострокові виплати працівникам»; 666 «Розрахунки з депонентами», 667 «Розрахунки за іншими виплатами» [192, с. 9].

Однак ця пропозиція має ряд недоліків:

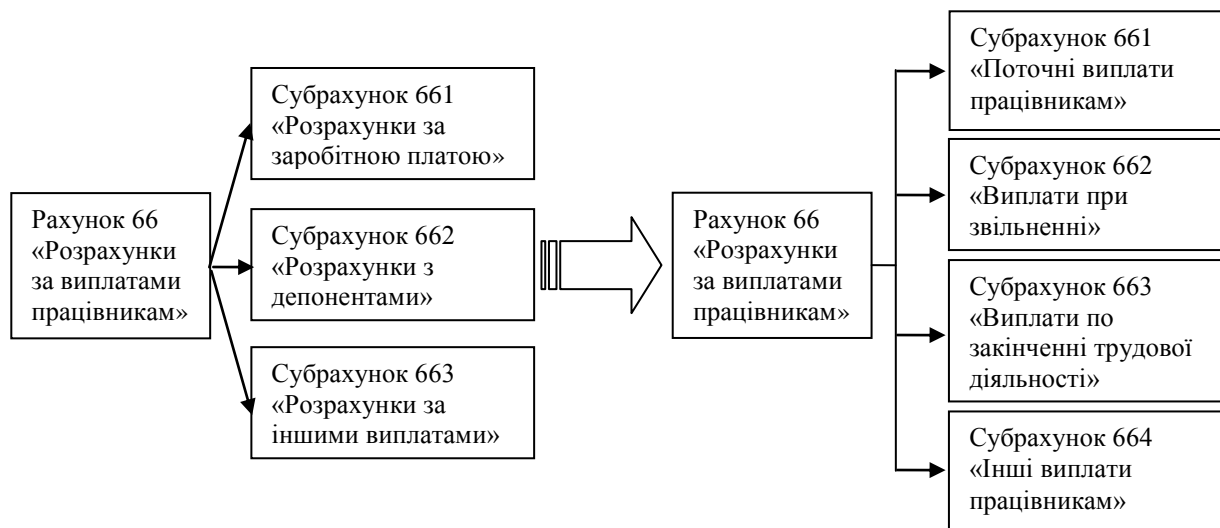
- по-перше, вона суперечить сутності класифікації, оскільки вчений-економіст виокремлює в один ранг класи і об'єкти, що їх утворюють;
- по-друге, виокремлення субрахунка 666 «Розрахунки з депонентами» в структурі рахунка 66 «за виплатами працівників» є неактуальним в умовах розвитку взаємовідносин підприємств, установ, організацій з банківськими організаціями.

Внесення до структури рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» субрахунка «Депоновані виплати» пропонує й Н.В. Шульга шляхом відображення довгострокових виплат працівникам у складі довгострокових зобов'язань [345, с. 7-8].

Згідно п. 60 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» окремі поточні зобов'язання (такі як торговельна націнка і певні нарахування для працівників), а також інші операційні витрати складають частину робочого капіталу, який використовується у звичайному операційному циклі суб'єкта господарювання. Такі операційні витрати класифікуються як поточні

зобов'язання, навіть якщо вони підлягають погашенню через більш ніж дванадцять місяців після дати балансу [199, с. 675].

Тому для вирішення цієї проблеми вважаємо за необхідне внести зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, а саме: до рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відкрити чотири субрахунки відповідно до класифікації виплат працівникам у П(С)БО 26 «Виплати працівникам» (рис. 2.9).



**Рис. 2.9. Трансформація рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам»\***

Згідно положень цієї Інструкції структуру заробітної плати утворюють такі три елементи: основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Таку ж структуру заробітної плати регламентує ст. 2 Закону України «Про оплату праці». Однак вона не відповідає Інструкції по визначенню вартості робочої сили [124], яка підготовлена для забезпечення єдиного методологічного підходу при визначенні фактичної вартості робочої сили підприємствами. Цей документ визначає прямі витрати на робочу силу за такими складовими групами: пряма оплата; оплата за невідпрацьований час; премії та нерегулярні виплати; заробітна плата в натуральній формі, пільги, послуги, допомоги в натуральній і грошовій формах.

\* Розроблено автором

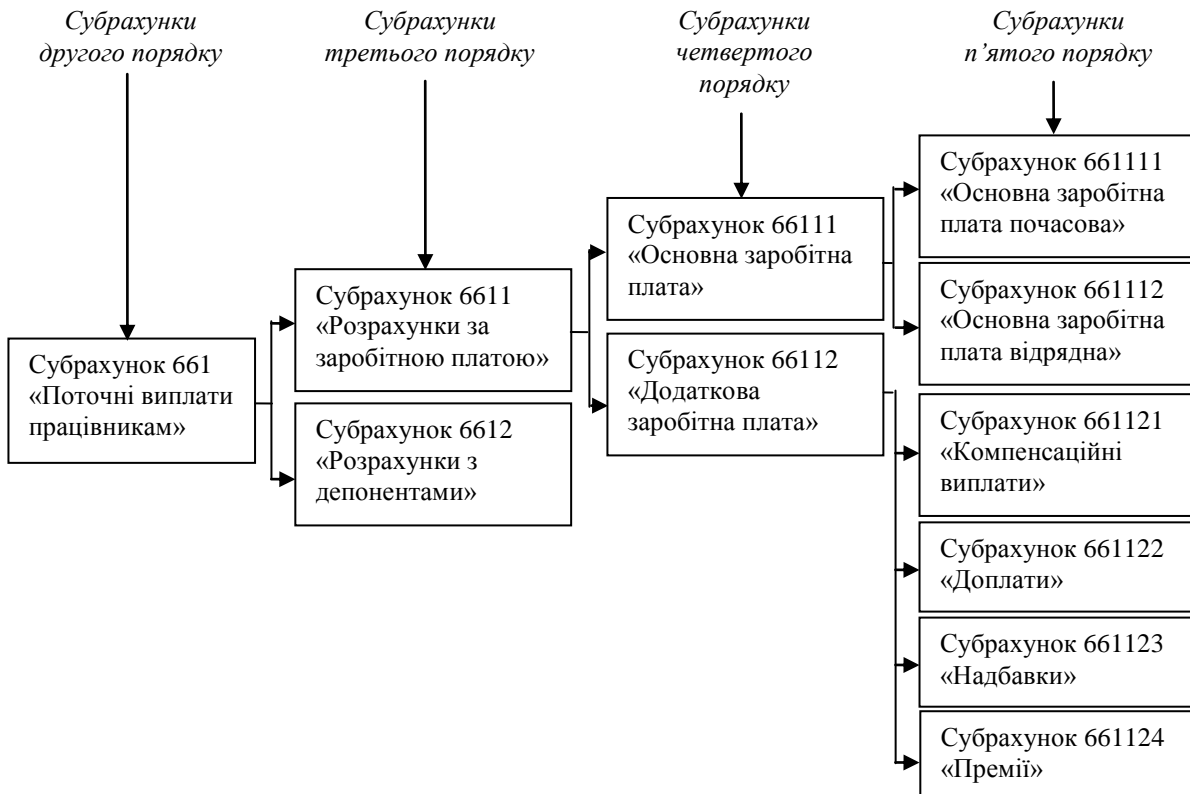
Однак структура заробітної плати, зокрема, виплат працівникам понад основну заробітну плату, як у першому, так і у другому варіанті не відображає свого функціонального призначення. Тому, немає необхідності заохочувальні та компенсаційні виплати працівникам понад основну заробітну плату класифікувати за незрозумілою ознакою, а згрупувати їх, тим самим спростивши структуру заробітної плати до двох елементів, а саме: основна заробітна плата; додаткова заробітна плата. За такою ж структурою заробітна плата відноситься на собівартість продукції (робіт, послуг) відповідно до п. 305 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [193, с. 150].

Для кращого розуміння сутності виплат працівникам, які входять до складу додаткової заробітної плати, необхідно здійснити їхню класифікацію за функціональним призначенням. Відповідно до цієї класифікаційної ознаки ці виплати діляться на компенсаційні (компенсації та доплати) і стимулюючі (надбавки та премії).

Доплати – це виплати, які призначені компенсувати відмінності в умовах і складності праці. Компенсації – це виплати, які компенсують втрату купівельної спроможності заробітної плати, які викликані причинами, що не залежать від підприємства. Надбавки – це виплати, які призначені стимулювати добросовісне відношення працівника до більш ефективної і продуктивної праці. Кодекс законів про працю України не встановлює випадків, в яких надбавки є обов'язковими, і не дає переліку надбавок. Премії – винагорода, яка виплачується за результатами діяльності працівника і підприємства за показниками, передбаченими підприємством.

Тому для отримання достовірної інформації із розрахунків по заробітній платі пропонуємо в Робочому плані рахунків до субрахунка 661 «Поточні виплати працівникам» відкрити субрахунки інших рівнів залежно від потреб управління (рис. 2.10).

Така деталізація субрахунка 661 «Поточні виплати працівникам» дасть можливість здійснювати детальний аналіз розрахунків із заробітної плати відповідно до її структури.



**Рис. 2.10. Побудова Робочого плану рахунків для відображення інформації про розрахунки за заробітною платою\***

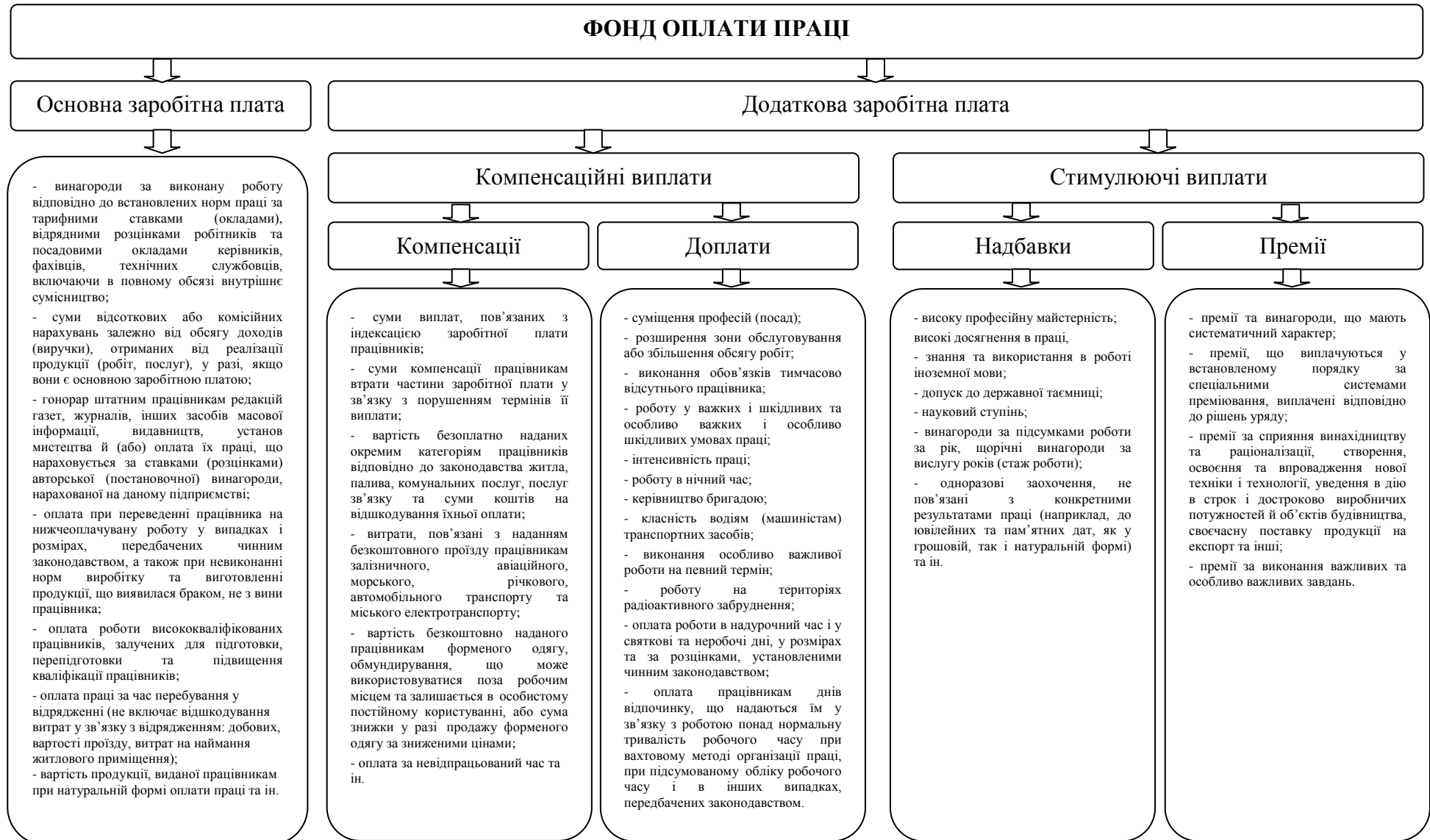
Отже, запропоновані нами зміни при відображенні розрахунків із заробітної плати створять дійовий механізм формування, відображення, узагальнення, аналізу і оперативного контролю даних про розрахунки з оплати праці.

Оскільки Інструкція зі статистики заробітної плати регламентує порядок формування фонду заробітної плати, то відповідно до запропонованих нами змін слід перерозподілити виплати, що його формують, відповідно до їх функціонального призначення (рис. 2.11).

Відповідно до п. 21 П(С)БО 16 «Витрати» заробітна плата входить до складу елемента витрат виробництва «Витрати на оплату праці» [381, с. 154], а в п. 23 цього нормативно-правового документу дано перелік складових цього елемента, а саме: заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення; матеріальна

\* Розроблено автором





**Рис. 2.11. Фонд оплати праці працівників та його складові\***

\* Розроблено автором

допомога; компенсаційні виплати; оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці [381, с. 159]. А згідно п. 40 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості до складу цього елемента включаються: заробітна плата за окладами й тарифами; надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством; премії та винагороди; гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; оплата за невідпрацьований час; інші витрати на оплату праці [193, с. 15]. Однак вищерозглянуті класифікації витрат на оплату праці не відповідають класифікації, яку деталізує рахунок 81 «Витрати на оплату праці»: виплати за окладами й тарифами; премії та заохочення; компенсаційні виплати; оплату відпусток; оплата іншого невідпрацьованого часу; інші витрати на оплату праці [193, с. 13-14]. Проведений нами аналіз цих нормативно-правових документів свідчить про те, що розбіжності складових, які відносяться до елемента витрат підприємства «Витрати на оплату праці» стосуються виплат, що входять до додаткової частини заробітної плати. Тому для їхнього усунення, вважаємо запропоновані нами зміни в структурі заробітної плати, в тому числі додаткової її складової, відобразити на субрахунках рахунка 81 «Витрати на оплату праці»: 811 «Основна заробітна плата», 812 «Компенсаційні виплати», 813 «Доплати», 814 «Надбавки», 815 «Премії», 816 «Оплата відпусток», 817 «Інші витрати на оплату праці» (додаток X).

Методичні, організаційні та технічні засади обліку оплати праці повинні знайти своє відображення в обліковий політиці підприємства. Проведені нами дослідження економічної літератури довели, що питання формування облікової політики підприємства щодо витрат на оплату праці вченими економістами не досліджувалось. Вони тільки згадувались в контексті витрат підприємства, а не відокремлено. Вважаємо, що ця ситуація пов'язана насамперед з високим рівнем регламентації оплати праці як об'єкта фінансового обліку. Однак оплата праці також є об'єктом управлінського обліку, тому дослідження факторів впливу при формуванні облікової політики щодо витрат на оплату праці є актуальним.

Згідно статті 1 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовують підприємством для складання та подання фінансової звітності [381, с. 6, 16]. Відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку № 8 „Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки”, облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб’єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів [199, с. 769]. Однак, вважаємо, що дані визначення є надто вузькими і відображають лише частину завдання, яке повинна виконувати облікова політика на підприємстві. Адже основним завданням облікової політики є забезпечення організації обліку на підприємстві як цілісної системи, яка повинна охоплювати всі аспекти облікового процесу – організаційний, методичний і технічний.

Організаційний аспект відображає порядок організації роботи облікового апарату, методичний – вибрані способи обліку об’єктів, а технічний – реалізацію цих способів в документообороті, облікових реєстрах тощо.

Тому у розділі облікової політики, який стосується організації облікових робіт на підприємстві необхідно відобразити: перелік осіб, відповідальних за ведення обліку оплати праці та їхні посадові інструкції; перелік центрів витрат та сфер відповідальності; комерційну таємницю та порядок її захисту; систему внутрішнього контролю тощо.

У методичній частині облікової політики необхідно вказати: системи і форми оплати праці, що застосовуються на підприємстві; перелік робіт, які підлягають нормуванню; порядок визнання нарахованої суми виплат за поточними зобов’язаннями; порядок нарахування виплат за невідпрацьований час, премій та інших заохочувальних виплат; варіант обліку витрат (з використанням рахунків всіх класів (0-9); з використанням рахунків всіх класів, крім рахунків класу 8 „Витрати за елементами”; з використанням рахунків всіх класів, крім рахунків класу 9 „Витрати діяльності”) (додаток Ч.1, додаток Ч.2, додаток Ч.3); перелік об’єктів витрат та об’єктів калькулювання тощо.

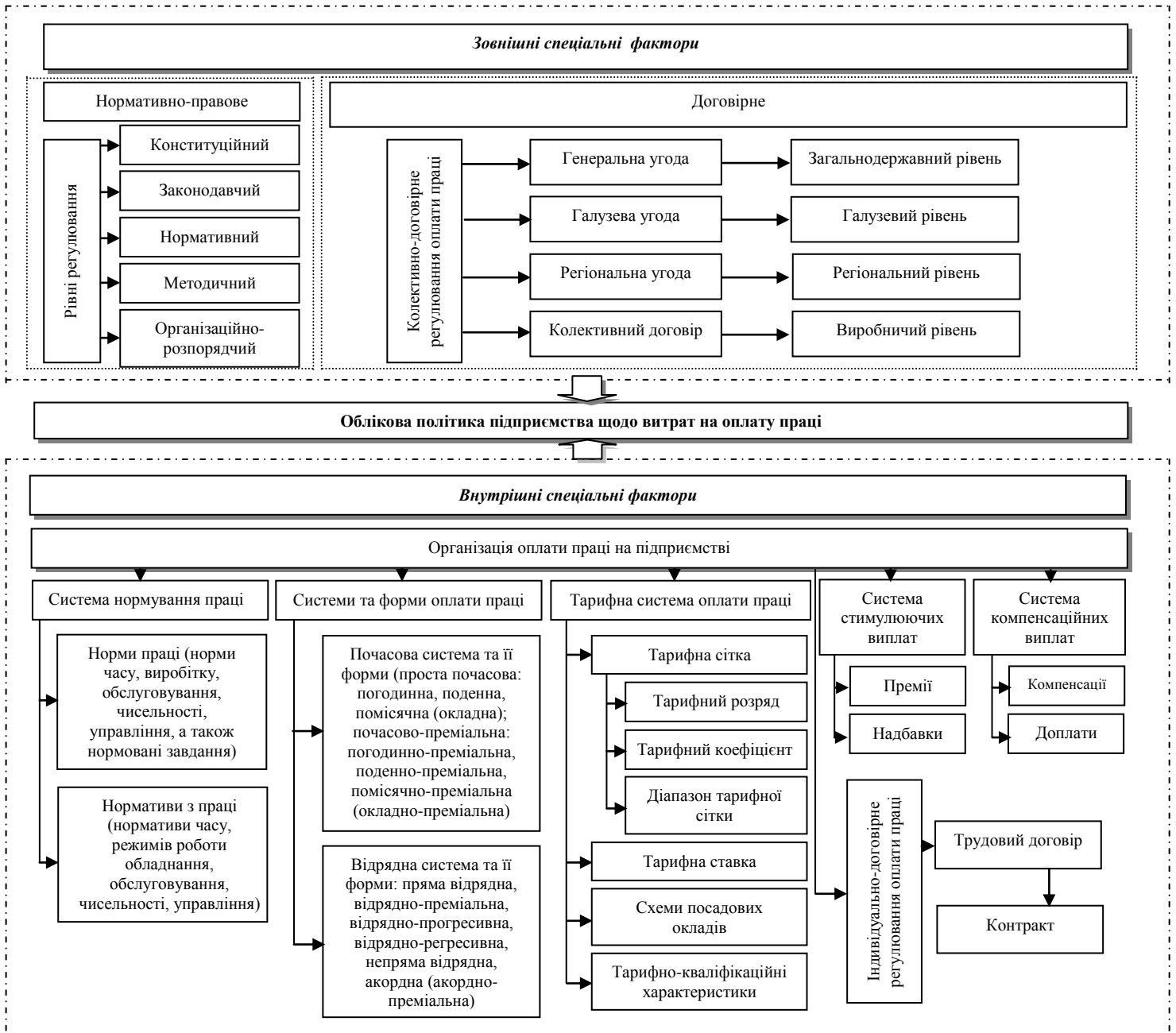
Технічний аспект облікової політики щодо витрат підприємства на оплату праці повинен передбачити такі складові: робочий план рахунків в розрізі центрів витрат та сфер відповідальності; форми первинних документів за розрахунками з оплати праці; облікові реєстри; графік документообороту; технологію обробки облікової інформації; склад, порядок і строки подання внутрішньої звітності; порядок проведення інвентаризації зобов'язань з оплати праці тощо.

На формування облікової політики здійснюють вплив ряд факторів, які за сферою охоплення системи обліку необхідно виокремити у дві групи: загальні і спеціальні. До групи загальних факторів відносяться фактори, які здійснюють свій вплив на усю систему обліку, а до спеціальних – ті, які впливають на окрему ділянку обліку (наприклад, оплата праці, запаси, основні засоби тощо). У свою чергу, загальні фактори по відношенню до суб'єкта господарювання необхідно класифікувати на зовнішні та внутрішні. Зовнішні фактори – це фактори, які не залежать від діяльності суб'єкта господарювання, а внутрішні – ті, які зумовлені особливостями його діяльності. До зовнішніх загальних факторів належать законодавство країни, положення на ринку товарів і послуг, рівень інфляції, глобалізаційні процеси тощо. До внутрішніх загальних – форма власності підприємства, його розмір та місцезнаходження, галузева приналежність, організація системи обліку, форма фінансового обліку, технологія обробки облікової інформації, поріг суттєвості, методи калькулювання собівартості тощо.

До зовнішніх спеціальних (ділянка обліку – оплата праці) факторів відносяться нормативно-правове та договірне (колективне та індивідуальне) регулювання оплати праці (рис. 2.12).

До внутрішніх спеціальних факторів відноситься організація оплати праці на підприємстві, яка базується на трьох елементах: нормуванні праці, її тарифікації, а також на системах і формах оплати праці.

Проведений нами аналіз факторів впливу на формування облікової політики щодо витрат на оплату праці дозволив зробити висновок, що на оплату праці як на об'єкт фінансового обліку в значній мірі мають вплив зовнішні фактори, а як на об'єкт управлінського обліку – внутрішні. Дослідження цих факторів є важливим



**Рис. 2.12. Факторна інформаційна модель облікової політики щодо витрат на оплату праці\***

моментом при формуванні облікової політики підприємства, оскільки у світовій і вітчизняній практиці спостерігається тенденція збільшення питомої ваги витрат на оплату праці в структурі витрат підприємства.

\* Розроблено автором

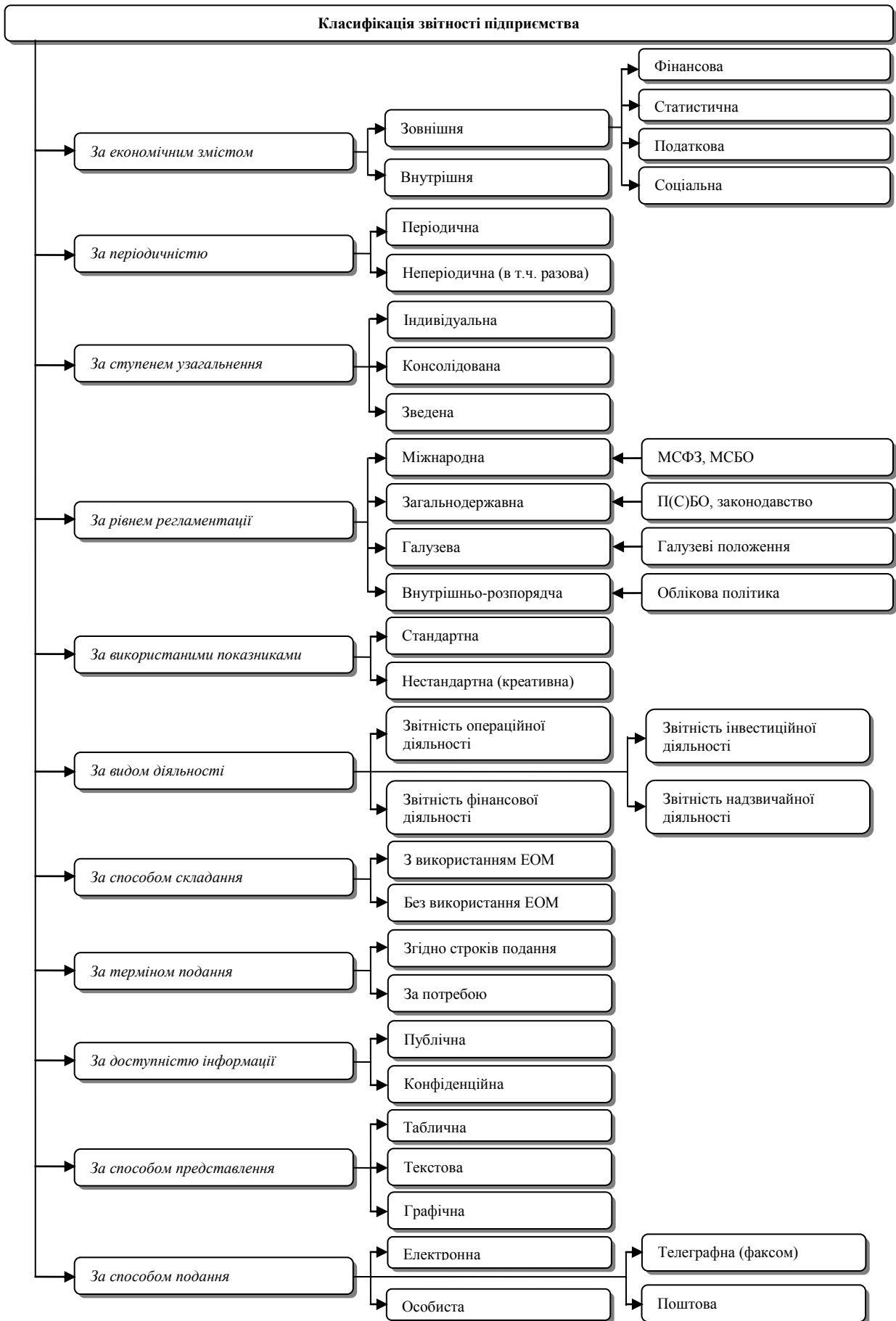
### **2.3. Моделювання формування показників звітності з оплати праці в умовах комп'ютерної обробки даних**

В ринкових умовах господарювання керівники підприємств стикаються із проблемою визначення оптимальної кількості звітних показників з оплати праці. Сучасна реалізація діючих принципів складання звітності пов'язана із рядом недоліків, тому удосконалення організації і технології формування звітної інформації здатна суттєво підвищити ефективність управління витратами на оплату праці за рахунок обліку звітних показників та їх оптимізації з допомогою моделювання. Тому необхідна розробка такої моделі формування звітної інформації щодо оплати праці, яка б забезпечила прийняття обґрунтованих економічних рішень на всіх рівнях (оперативному, тактичному та стратегічному) управління підприємством.

На сучасному етапі розвитку економічних відносин звітність розглядають як інформаційну систему, яка формується відповідно до потреб ринкової інфраструктури і є основою при прийнятті обґрунтованих рішень. Вона містить дані, узагальнені в системі фінансового обліку, які надаються зовнішнім користувачам, а також дані внутрішньогосподарського обліку, які закриті для зовнішніх користувачів і є комерційною таємницею.

Звітність класифікують за рядом ознак: за економічним змістом, за періодичністю, за ступенем узагальнення інформації, за терміном подання, за способом складання, за способом представлення, за способом подання. Однак вважаємо за необхідне доповнити існуючу класифікацію звітності такими ознаками: за рівнем регламентації, видом діяльності, за використаними показниками, а також за доступністю інформації (рис. 2.13).

З подальшим розвитком ринкових відносин збільшується потреба у звітності, що пов'язано із розширенням кола її користувачів. Отримані у результаті обробки вхідної інформації показники діяльності підприємства є необхідною базою для прийняття обґрунтованих рішень особами, які здійснюють управління як безпосередньо даним підприємством, так і іншими пов'язаними з ним юридичними



**Рис. 2.13. Класифікація звітності підприємства\***

\* Розроблено автором за ознаками: рівень регламентації, вид діяльності, використані показники, доступність інформації

та фізичними особами, державою та її органами. Таким чином формується коло користувачів звітності, яких можна за відношенням до діяльності підприємства поділити на дві групи: внутрішні та зовнішні. Внутрішні користувачі – це працівники підприємства, які приймають рішення на основі інформації про його діяльність. Зовнішні користувачі – це фізичні і юридичні особи, відокремлені по відношенню до даного підприємства, але в своїй діяльності використовують інформацію про фінансово-майновий стан і результати діяльності підприємства. В залежності від зацікавленості у інформації, яка міститься у звітності зовнішніх користувачів можна поділити на користувачів з прямим економічним інтересом, непрямим економічним інтересом і без економічного інтересу (рис 2.14).



**Рис. 2.14. Користувачі звітності підприємства\***

Згідно ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та п. 3 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначають фінансову звітність як бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [353, с. 6, 17]. Законодавець ототожнює поняття фінансової та бухгалтерської звітності. Таке зрівняння є абсолютно нелогічним, оскільки ці

\* Джерела [180, с.33; 151, с. 20; 276, с. 200-201; 210, с. 11-12]



поняття співвідносяться як часткове і загальне. Таким чином, фінансова звітність являє собою систему даних про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його господарської діяльності за звітний період, яка формується на основі даних фінансового обліку відповідно встановленим формам.

Органічний зв'язок між фінансовим обліком і фінансовою звітністю встановлюється у тому випадку, коли отримані дані фінансового обліку перетворюються у відповідні форми звітності у вигляді синтезованих показників.

Згідно ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [381, с. 7] та П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [381, с. 19-20] фінансова звітність повинна формуватись на основі таких принципів: автономності підприємства, безперервності діяльності, періодичності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника. Вчені-економісти дещо розширюють перелік принципів (Додаток Ш.1), що відображені в нормативно-правових актах.

Також П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» містить якісні характеристики, яким повинна відповідати інформація, що відображена у фінансовій звітності, а саме: дохідливість, доречність та достовірність. Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів, яка була схвалена Радою Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у квітні 1989 р. для опублікування в липні 1989 р. і затверджена Радою Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у квітні 2001 р., визначає чотири основні якісні характеристики фінансових звітів: зрозумілість, доречність, достовірність та зіставність (порівнянність) [199, с.28-32].

В економічній літературі перелік якісних характеристик перевищує п'ятдесят (Додаток Ш.2). Однак виокремлення такої кількості якісних характеристик є невиправданим, оскільки більшість із них дублюються (наприклад: зрозумілість, ясність, недвозначність, доступність; достовірність, реальність, правдивість; державна регламентація та регламентація корелює з відповідністю формам та вимогою оформлення, а цілісність – з повнотою та ін). С.І. Пучкова [249, с. 12-15],

М.І. Кутер, Н.Ф. Таранець, І.Н. Уланова [180, с. 38-45], В.Д. Новодворський, Л.В. Пономарьова, О.В. Єфімова [209, с. 10-13], Л.С. Сосненко [291, с. 14] та Л.В. Чижевська [332, с. 56] такий принцип фінансової звітності як превалювання сутності над формою вважають якісною характеристикою інформації, яка відображається у фінансовій звітності. Однак таке віднесення є нелогічним, виходячи із сутності самого поняття принцип.

Вважаємо, що інформація, яка відображена у звітності повинна відповідати таким якісним характеристикам (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

### Якісні характеристики звітності\*

№ п/п	Вимога	Економічний зміст
1.	Достовірність	полягає у реальному відображенні майнового та фінансового стану підприємства, а також його фінансових результатів.
2.	Доречність	інформації означає, що її наявність або відсутність здатна вплинути на рішення користувача.
3.	Зрозумілість	є одним з основних критеріїв якості інформації, під якою слід розуміти доступність для розуміння користувачем.
4.	Зіставність	означає, що інформація, яка відображена у фінансовій звітності, повинна бути зіставною у часі та порівняльною з інформацією інших підприємств.
5.	Суттєвість	інформація вважається суттєвою, якщо її відсутність чи викривлення можуть вплинути на рішення користувача.
6.	Нейтральність	інформації передбачає її об'єктивність по відношенню до різних користувачів.
7.	Повнота	означає відображення у фінансовій звітності інформації про всі факти господарського життя.
8.	Цілісність	передбачає включення показників діяльності усіх філій, представництв та інших підрозділів підприємства (включаючи виділені на окремі баланси).

\* Джерела: [43, с. 9-12; 47, с. 16-19; 150, с. 32-36; 180, с. 38-45; 233, с. 14-15; 249, с. 12-15; 291, с. 14]

Фінансова звітність складається з балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал, приміток до звітності та додатку до приміток до річної фінансової звітності. Джерелом інформації про оплату праці для користувачів є баланс підприємства, звіт про фінансові результати та звіт про рух грошових коштів.

Наступним видом зовнішньої звітності є статистична звітність, яку згідно Закону України «Про державну статистику» [137] подають усі юридичні особи та особи, які займаються підприємницькою діяльністю для проведення державних статистичних спостережень та розрахунку макроекономічних показників.

Джерелом інформації для статистичної звітності є дані фінансового обліку. Однак незважаючи на те, що фінансовий облік є інформаційною базою для статистичної звітності, так само як і для фінансової, між ними існують суттєві відмінності. Так, фінансова звітність характеризує склад власності підприємства, взаємовідносини з іншими підприємствами і організаціями, з фінансовими і банківськими установами, а також його фінансові результати. Такий підхід до формування фінансової звітності пов'язаний з тим, що фінансовий облік розглядає підприємство як самостійний об'єкт. Статистика ж основною своєю метою вважає спостереження за загальними процесами виробництва, при цьому з позиції не окремого підприємства, а макрорівня. Статистика розглядає підприємство не тільки як господарську одиницю, але і як складову галузей економіки. Відповідно до цього будується статистична інформація.

Відмінністю фінансової звітності від статистичної є те, що в першій відображаються показники обсягу (абсолютні величини). Баланс та інші елементи фінансової звітності являють собою систему об'ємного порядку (майно підприємства і його складові, балансовий прибуток тощо). Що стосується статистики, то вона оперує як показниками обсягу, так і відносними й середніми величинами. Статистика визначає темпи росту, середній рівень, динаміку того чи іншого показника.

Також, відмінність фінансової звітності від статистичної полягає в тому, що перша завжди представлена у грошовій формі і базується на суцільному обліку. В

статистичній звітності, крім грошових, застосовуються й інші вимірники. Статистична інформація формується як за даними фінансового обліку, так і шляхом різних вибірок. Існують суттєві відмінності у функціях і завданнях кожного виду звітності [210, с. 9].

Спільним для обох видів звітності є те, що статистична звітність містить інформацію про ті ж самі виробничі процеси, що і фінансова, хоч з різним ступенем їх деталізації. Для формування показників як у статистичній, так і у фінансовій звітностях застосовують єдиний методичний підхід до визначення показників, а також застосовують зіставні показники [327, с. 524].

Інформація про працю та її оплату знаходить своє відображення у формі 1-ПВ «Звіт з праці», формі 3-ПВ «Звіт про використання робочого часу», формі 6-ПВ «Чисельність окремих категорій працівників та підготовка кадрів», а також у формі 1-підприємство «Звіт про основні показники діяльності підприємства» (розділ 4).

Джерелами інформації для складання форми 1-ПВ «Звіт з праці» є дані обліку особового складу працівників, використання робочого часу та виробітку, розрахунків зі заробітної плати, а також нормативно-правові акти.

Однак проведений нами аналіз статистичних форм звітності свідчить про те, наведена у них інформація не відображає питань нормування праці. Тому для вирішення цього питання слід відновити звітність з нормування праці, а також доповнити форму 3-ПВ «Звіт про використання робочого часу»: у другому розділі «Інформація про укладання колективних договорів» показником «Кількість зобов'язань у колективному договорі, що підлягали виконанню на момент складання звіту, з питань нормування праці».

Податкова звітність також є зовнішньою звітністю, яка відображає стан зобов'язань підприємства за нарахуванням та сплатою податків і зборів, передбачених законодавством. Цей вид звітності складається на основі даних фінансового обліку, з наступним коригуванням відповідно до податкового законодавства. Так, дані з обліку оплати праці та законодавство про працю є вихідною базою при складанні форми 1ДФ «Податковий розрахунок сум, доходу,

нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку».

Соціальна звітність включає звітності, які подаються у Пенсійний фонд, а також у фонди:

- соціального страхування з тимчасової втрати працездатності;
- загальнообов'язкового соціального страхування на випадок безробіття;
- страхування від нещасних випадків.

Найбільш важливою з точки зору економічного інтересу для підприємства є внутрішня звітність, яка містить оперативну релевантну інформацію для оперативних, тактичних і стратегічних потреб управлінського персоналу при прийнятті обґрунтованих рішень. Дана звітність є основою при плануванні, прогнозуванні, управлінні та контролі діяльності підприємства і тому виконує відповідні функції. Для забезпечення виконання цих функцій інформація, відображена у внутрішній звітності, повинна бути аналітичною, достовірною, зрозумілою, конкретною (не містити зайвої інформації), співставною, своєчасною та мати адресний характер.

Особливістю внутрішньої звітності в порівнянні з іншими видами звітностей, є те, що наведена у ній інформація є комерційною таємницею. Під комерційною таємницею слід розуміти інформацію про виробництво, його технологію, фінансову діяльність підприємства, а також іншу діяльність, розголошення якої може призвести до зменшення економічних вигод підприємства. Склад і обсяг інформації, що становить комерційну таємницю, та порядок її захисту визначає керівник підприємства.

Однак в економічній літературі недостатньої уваги надається питанню складання внутрішньої звітності не лише з питань праці та її оплати, а й за іншими питаннями. Це обумовлено тим, що відсутня нормативна база для розробки такої звітності. Тому обліковій політиці відводиться пріоритетна роль у питаннях обсягу, складу, періодичності, форми представлення, ступеню узагальнення, способу складання внутрішньої звітності.

Внутрішня звітність стосовно праці та її оплати може бути різноманітною за змістом в силу своєї економічної та соціальної багатогранності.

Як зазначає П.Я. Хомин, витрати праці неоднорідні, їх з метою контролю групують таким чином: за видами оплати праці – на основну і додаткову; за елементами – на погодинну, відрядну, преміальну, оплату простоїв; за складом працівників – на спискових, штатних, сумісників, тих, хто працює за контрактами підряду; за категоріями працівників – робітники, службовці в т.ч. керівники, що зумовлює розширення змісту як зовнішньої, так, особливо, і внутрішньої звітності, оскільки в останній витрати праці та нараховані суми групують за видами продукції та центрами відповідальності – структурними підрозділами підприємства [326, с. 66]. Тому вона не може бути достатньо висвітлена окремими показниками, а потребує формування системи показників, наприклад, про використання робочого часу, фонду оплати праці тощо.

У зв'язку з тим, для узагальнення даних обліку використання робочого часу структурними підрозділами хлібопекарських підприємств нами розроблена форма Внутрішнього звіту про використання робочого часу, наведеного в додатку Щ.1. Дана форма складається по закінченню місяця кожним структурним підрозділом. На підставі Внутрішніх звітів про використання робочого часу структурних підрозділів управлінський персонал складає квартальний та річна форми Звіту про використання робочого часу у цілому по підприємству.

Наведена форма Внутрішнього звіту про використання робочого часу по структурних підрозділах складається за даними табельного обліку так само як квартальна та річна форма Звіту про використання робочого часу, на відміну від останньої, складається за категоріями працівників, більш наочно й аналітично.

Для здійснення контролю за використанням фонду оплати праці нами розроблена форма Внутрішнього звіту з оплати праці, наведеного в додатку Щ.2. Запропонована форма дасть можливість оцінити фактичні значення показників використання фонду оплати праці у порівнянні з плановими. Дана форма Внутрішнього звіту з оплати праці складається по закінченню місяця (кварталу і року – наростаючим підсумком) на підставі даних розрахунково-платіжних

відомостей та табельного обліку. Зіставляючи фактично нараховану заробітну плату з плановою за місяць, квартал та рік визначимо економію чи перевитрати коштів на заробітну плату у порівнянні з плановими значеннями.

Запропоновані форми Внутрішніх звітів є інформаційною базою для управлінського персоналу хлібопекарських підприємств при прийнятті обґрунтованих економічних рішень з питань оплати праці, а також при проведенні аудиту ефективності за даним об'єктом.

Таким чином, порівнюючи зовнішню і внутрішню звітності можна стверджувати, що зовнішня звітність є синтетичною, а внутрішня – аналітичною. Спільним для обох видів звітностей є єдина інформаційна база, яка формується в обліковій системі.

Вважаємо, що основною метою складання внутрішньої звітності стосовно праці та її оплати є не стільки контроль за використанням праці працівників, скільки виявлення резервів підвищення продуктивності праці та підвищення рівня її ефективності.

Отже, звітність підприємств, в тому числі, стосовно питань праці та її оплати, є основним засобом комунікації і важливим елементом інформаційного забезпечення аналізу фінансово-господарського стану підприємства для її користувачів, використання праці та її оплати зокрема.

На складання звітності, як зовнішньої, так і внутрішньої, в умовах ведення паперового обліку витрачається досить багато часу. Тому керівники часто не можуть своєчасно отримувати звіти, котрі є основними носіями інформації для прийняття управлінських рішень. Автоматизований облік відкрив перед бухгалтерами і керівниками доволі широкі можливості відносно оперативності і якості складання звітності [119, с. 67-68].

Вибір програмного забезпечення є важливим етапом при створенні автоматизованого робочого місця облікового працівника. Для цього необхідно здійснити порівняльний аналіз програм, які пропонуються на ринку. Першим кроком для порівняння можливостей наявних програмних продуктів є їх класифікація. Це важливий етап в організації комп'ютерного обліку: тільки після

поділу програмного забезпечення на групи за відповідними критеріями можна формувати вимоги до програм і порівнювати їх функціональні можливості [119, с. 67-68]. Тому для кращого розуміння суті програмного забезпечення вважаємо, що його слід класифікувати за такими критеріями як функціональна повнота, об'єкти обліку, архітектура технічного забезпечення, спосіб побудови програмної системи, можливість розширення складу базових функцій систем, походження, спосіб створення, порядок поширення і тиражування, тип функціонуючої операційної системи тощо (додаток Ю.1).

Також ряд вчених-економістів [120, с. 73-74; 169, с. 78-80; 125, с. 86-87; 248, с. 258-259] виокремлюють вимоги до функціонування інформаційних систем, в тому числі і до програмного забезпечення системи обліку на підприємстві [119, с. 133-134]. Однак таке виокремлення є недоцільним, оскільки вимоги не можуть бути універсальними. Кожне підприємство має свої особливості функціонування, тому до питання вимог слід застосовувати індивідуальний підхід. Хоча виключенням, є вимога безпеки даних, що охоплює комплекс методів і засобів, які забезпечують стабільність властивостей інформації. Дана вимога включає три складові:

- цілісність даних (захист від збоїв, які ведуть до втрати інформації або її знищення);
- конфіденційність інформації;
- доступність інформації для авторизованих користувачів [302, с. 66].

Проведений нами аналіз принципів функціонування інформаційних систем (додаток Ю.2) дозволив зробити висновок, що виокремлення такої кількості принципів (понад шістьдесят) є невиправданим, оскільки комплексність, відкритість, сумісність, стандартизація, уніфікація, ефективність, модульність, ергономічність, оперативність, аналітичність, економічна доцільність та інші не є принципами функціонування, а є вимогами до них. Це пояснюється сутністю поняття «принцип» [208, с. 527; 280, с. 547; 59, с. 1125; 283, с. 1061] та «вимога» [59, с. 141]. А емерджентність, еквіфінальність, адаптивність, самоорганізація, гомеостазис, відкритість, надійність є властивостями системи. Тому, вважаємо, що функціонування інформаційних систем базується на системному принципі. Це



означає, що інформаційна система економічного об'єкта розглядається як система, яка складається з інформаційно-взаємопов'язаних елементів, що забезпечують його ціленаправлене функціонування. В процесі дослідження економічного об'єкта, яке передуює проектуванню і впровадженню інформаційної системи, встановлюються інформаційні зв'язки між структурними елементами, вивчаються окремі елементи, виявляються їх характеристики [118, с. 165].

На багатьох підприємствах облік праці та її оплати є тією ділянкою обліку, яку насамперед автоматизують. Адже вона характеризується значним обсягом вхідної інформації і відповідно розрахункових робіт. Тому в організації обліку та складання звітності з оплати праці широко розповсюджені сучасні інформаційні системи з використанням засобів комп'ютерної обчислювальної техніки. Їх особливістю є можливість складання в автоматичному режимі машинограм, узагальнюючих облікову інформацію в розрізах, необхідних для управління, контролю, аналізу та складання фінансової звітності.

Автоматизована система оплати праці дозволяє вирішувати наступні завдання. По-перше, підвищується точність, ясність і прозорість розрахунків з персоналом. По-друге, впровадження програмних рішень забезпечує своєчасність розрахунків з оплати праці, а також формування внутрішніх управлінських звітів (про прибуток, недостачі, брак, рентабельність, продуктивність праці тощо), які є відправним пунктом для формування преміальної складової заробітної плати. По-третє, автоматизовані системи дозволяють зберігати і передавати великі масиви даних, забезпечують швидкий та легкий доступ до них. По-четверте, автоматизовані системи формують статистичні й динамічні звіти по заробітній платі, що підвищує якість прийнятих управлінських рішень і вимагає менших затрат часу.

Автоматизована система обліку оплати праці може функціонувати як окрема система для розв'язання задач тільки цієї ділянки обліку, як складова комплексної автоматизованої облікової системи або ж як складова інтегрованої автоматизованої системи управління підприємством.

На вітчизняному ринку програмного забезпечення для ведення обліку оплати праці та складання звітності пропонується багато програм різних виробників. Вони

мають подібне функціональне наповнення, але відрізняються технологією перетворення вихідних даних у результативну інформацію та інтерфейсом.

Найбільш розповсюдженими програмними продуктами з автоматизації обліку праці та її оплати на території України є програми таких розробників як «1С», «ПАРУС-Підприємство», «Галактика», «БЕСТ ЗВІТ».

Для підвищення ефективності управління підприємством фірма «1С» в програмному комплексі «1С: Підприємство» створила конфігурацію по управлінню кадрами та розрахунку заробітної плати. Якщо раніше такою програмою була конфігурація «1С: Зарплата і Кадри 7.7», то з розвитком ринку і появою підвищених вимог до інформаційних технологій фірма «1С» випустила більш досконалий продукт «1С: Зарплата і Управління персоналом 8», яка відповідає всім запитам працівників, які здійснюють кадрове управління, планування і розрахунок заробітної плати. Причому остання версія програми «1С: Зарплата і Управління персоналом 8.1» є найбільш досконалим продуктом у своїй сфері [380, с. 7].

Для реалізації програмного продукту «1С: Підприємство 8» на території України фірмою «1С» було розроблено «1С: Підприємство 8 для України». Цей програмний продукт містить конфігурацію «1С: Зарплата і Управління персоналом 8 для України» і забезпечує: планування потреби у персоналі; управління атестацією, навчанням та фінансовою мотивацією працівників; ефективне планування зайнятості персоналу; ведення обліку кадрів і аналіз кадрового складу; ведення штатного розпису підприємства; розрахунок заробітної плати персоналу; розрахунок регламентованих законодавством податків, утримань із заробітної плати та нарахувань на фонд оплати праці; автоматизацію розрахунку нарахувань та утримань за будь-якими алгоритмами; відображення нарахованої заробітної плати і податків у складі витрат підприємства; управління грошовими розрахунками з персоналом, включаючи депонування; проведення розрахунків «заднім» числом; формування розрахункових листків будь-якого виду; розрахунки як індивідуальних, так і групових нарахувань типу бригадних нарядів; формування платіжних відомостей з впорядкуванням інформації за різними критеріями шляхом розподілу її за категоріями, підрозділами та іншими ознаками; розрахунок листків

непрацездатності, відпусток, оплати по середньому заробітку на основі даних за попередні розрахункові періоди [116, с. 167]; повний розрахунок зарплати як по місячному, так і по тижневому циклу; формування стандартних звітів для податкової інспекції і позабюджетних фондів; отримання статистичної інформації по працівниках підприємства; фіксацію кадрових переміщень працівників і їх просуванням по службі із створенням відповідних звітів тощо [116, с. 167; 134].

В порівнянні з конфігурацією «1С: Зарплата і Кадри 7.7» можна виокремити наступні переваги:

- ведення обліку декількох організацій в єдиній інформаційній базі. Організації можуть використовувати спільні списки фізичних осіб, класифікатори аналітичної інформації;
- ведення не тільки регламентованого обліку нарахувань, а й управлінського обліку заробітної плати: стимулюючих надбавок і бонусів. Можливість описувати додаткові нарахування;
- удосконалено механізм обліку використання робочого часу. Підтримуються індивідуальні, зведені індивідуальні і «гнучкі» графіки роботи; детальні чи зведені графіки роботи; оплата погодинних невиходів;
- у кадрову аналітичну звітність включені звіти з руху працівників і наочні діаграми відпусток, довільним спискам працівників, військовий облік з формуванням звітності [380, с. 10-11].

Для отримання підсумків, а також іншої зведеної чи детальної інформації в програмі «1С: Зарплата і Управління персоналом 8», як і в попередній версії «1С: Зарплата і Кадри 7.7», використовуються звіти. Кількість та склад звітів, котрі можуть бути отримані при використанні системи, повністю визначаються у конфігурації. Дані для звітів вибираються на основі введеної чи розрахованої автоматично інформації.

Набір параметрів, котрий використовувався при формуванні якого-небудь звіту, можна зберегти і потім використовувати при наступних побудовах звіту. Параметри зберігаються як набір значень реквізитів форми звіту. Подібну

можливість зручно використовувати, коли форма для введення параметрів має значне число елементів [380, с. 304].

Дана конфігурація формує всі необхідні уніфіковані форми з обліку праці і заробітної плати та інші необхідні звіти, які дозволяють отримувати інформацію за будь-який розрахунковий період.

На досліджуваних нами хлібопекарських підприємствах, зокрема, ТЗОВ «Надзбруччя хліб», ВАТ «Запорізький хлібокомбінат №1» та ПП «Коломийський хлібокомбінат» при веденні обліку оплати праці використовують конфігурацію «1С: Зарплата і Кадри 7.7».

Також популярною є програма інтегрованої системи автоматизації управління підприємством «Галактика». При розробці і розвитку системи «Галактика» велику увагу було приділено питанням оптимізації управління ресурсами виробничого підприємства.

Інтегрована система автоматизації управління підприємством «Галактика» випущена на ринок в 1995 р. Сьогодні вона включає більше ніж 50 модулів, які функціонують на основі архітектури клієнт-сервер. Взаємодія модулів системи при наявності єдиної комп'ютерної мережі здійснюється в оперативному режимі. Всі модулі використовують єдину базу даних, для управління котрої за вибором замовника можуть використовуватись СУБД Pervasive SQL, MS SQL-server або Oracle [346, с. 82].

Одним із функціональних контурів (функціональних блоків) системи «Галактика» є контур «Управління персоналом». Він складається із двох модулів «Управління персоналом» і «Заробітна плата», які забезпечують автоматизований облік кадрів і виконання розрахункових процедур, пов'язаних з оплатою праці персоналу підприємства. Модуль – це прикладна програма системи, призначена для автоматизації певної ділянки обліку. Він має відносну самостійну стійкість і може експлуатуватись як у складі комплексу, так і локально [195, с. 16].

Модуль «Управління персоналом» забезпечує процес формування, зберігання і корегування штатного розпису і особових карток працівників підприємства за підрозділами, а також отримання звітів по штатним розписом й кадрами. Ведення

картотеки здійснюється шляхом формування типових наказів про прийняття на роботу, переміщення по службі, звільненні, надання відпусток, а також формування записів про непрацездатність працівника [346, с. 83; 116, с. 186].

Модуль «Управління персоналом» автоматизує наступні функції: підбір персоналу; працевлаштування; ведення кадрової документації; облік заробітної плати; облік робочого часу і аналіз його ефективного використання; облік, планування і контроль трудових ресурсів підприємства; персоніфікований облік; формування статистики, форм і різноманітних звітів [70].

Модуль «Заробітна плата» дозволяє автоматизувати облікові і розрахункові процедури, які пов'язані з оплатою праці персоналу підприємства при почасовій та відрядній системах оплати праці [169, с. 63; 116, с. 186].

В модулі враховані особливості розрахунків з оплати праці в сучасних умовах, включаючи зміни мінімальної заробітної плати, тарифної ставки першого розряду, видів і ставок податків, індексації тощо.

Парус-Підприємство – комплексна система управління великим підприємством, клієнт-серверне рішення на базі СУБД Oracle, яка має модульну структуру.

За допомогою модуля «Парус-Заробітна плата» здійснюється автоматизація нарахування заробітної плати на всіх його етапах, модуль «Парус-Персонал» призначений для комплексного вирішення завдань управління персоналом на підприємстві і дозволяє формувати такі кадрові звіти як штатний розпис в розрізі посад і працівників, звіт з стажу роботи, звіт по вакантних посадах та ін. В системі також передбачено можливість друку деяких статистичних звітів: 1-ПВ, 3-ПВ, 6-ПВ, 10-П1, 9-ДС. Також є можливість отримати дані по військовозобов'язаним, укомплектованості і вакантних посадах на підприємстві та ін. Система «Парус-Персонал» дає можливість отримувачу звіти списочного характеру на основі відібраних працівників за тією чи іншою умовою відбору. Необхідно відмітити, що поля, які включаються у такий звіт, вибираються користувачем самостійно, що робить систему більш гнучкою і функціональною. Отримані

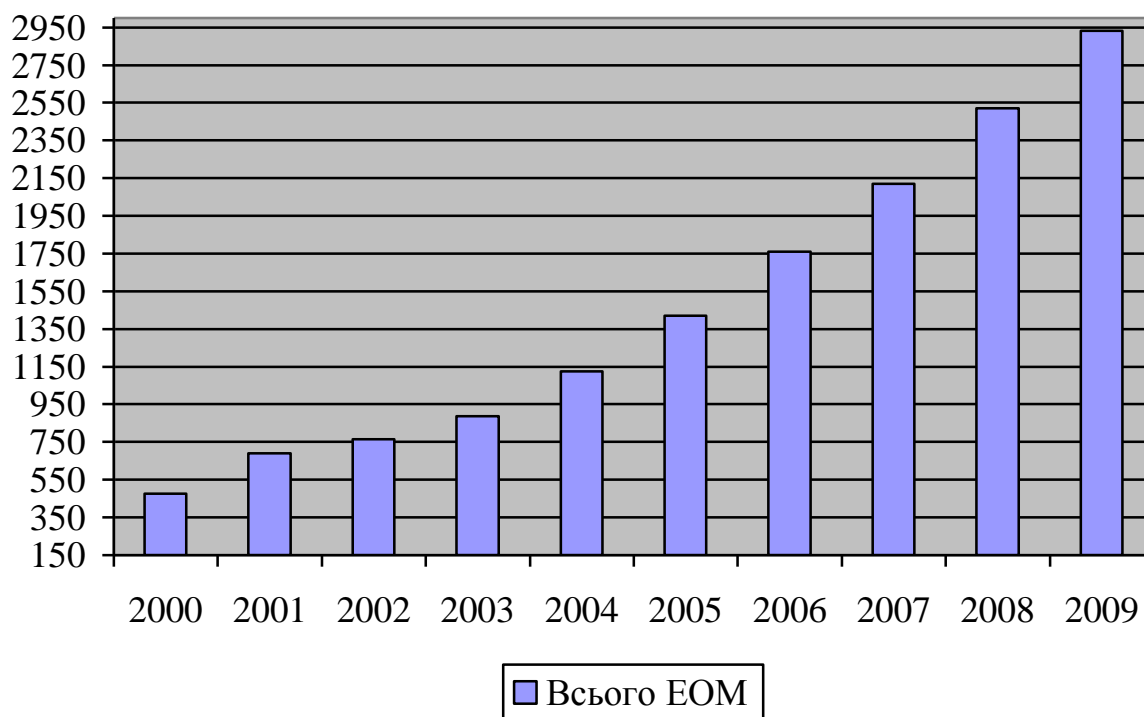
користувачем звіти зберігаються у базі даних і при наступному їх виклику достатньо вказати назву звіту для виведення на друк [234].

Товариство з обмеженою відповідальністю «БЕСТ ЗВІТ» є розробником програми «БЕСТ ЗАРПЛАТА», яка призначена для обліку праці та заробітної плати для малих і середніх підприємств. Програма здійснює автоматичний розрахунок заробітної плати згідно діючого законодавства, перерахунок заробітної плати при будь-якому коригуванні даних та сум утримань і нарахувань до фондів за попередні періоди у випадку зміни законодавства. Програма містить: типовий перелік видів оплат, фондів та їх нарахувань; типові комплекти необхідних згідно законодавству України звітів, сформованих за вимогами державних структур, до яких подається звітність; простий та універсальний механізм імпорту даних для інтеграції з іншими обліковими системами та управління підприємством та ін. «БЕСТ ЗАРПЛАТА» автоматично передає сформовані звітні документи в систему формування звітів до державних структур «БЕСТ ЗВІТ ПЛЮС» [247].

Проведений нами аналіз програмних продуктів свідчить про те, що вони не призначені для ведення нормативного методу обліку витрат, а лише можуть порівнювати фактичні затрати ресурсів з плановими. Вважаємо, що ця ситуація пов'язана насамперед із відсутністю у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій спеціальних рахунків, а ті, підприємства, які ведуть облік за нормативним методом використовують транзитні рахунки або вводять значення норми затрат ресурсів для формування звітів за нормативними та фактичними даними. Також у розглянутих нами програмах відсутні алгоритми для отримання оперативної інформації за причинами та винуватцями відхилень від норм затрат ресурсів. Визначальною рисою цих програм є те, що вони дозволяють оперативно й достовірно визначати розмір заробітної плати з урахуванням різноманітних видів стимулюючих і компенсаційних виплат та формувати внутрішні системні і зовнішні звіти, однак не передбачають формування звітних показників з ефективності використання праці.

Однак, незважаючи на те, що програмне забезпечення обліку оплати праці постійно удосконалюється і видозмінюється забезпеченість підприємств засобами

обчислювальної техніки є незадовільною, про що свідчить рис 2.15.



**Рис. 2.15. Забезпеченість підприємств (організацій) засобами обчислювальної техніки (на початок року, тис.)\***

Враховуючи те, що на початок 2009 року кількість суб'єктів Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України становила 1228888, то поділивши загальну кількість одиниць обчислювальної техніки на вказану вище кількість підприємств і організацій отримаємо 2,4 одиниці обчислювальної техніки на одне підприємство (організацію) [294, с. 80, 340].

Як зазначає О.В. Олійник, комп'ютеризація бухгалтерського обліку сприяє розширенню аналітичних можливостей обліку, що може призвести до появи надлишкової інформації. Для того, щоб цього не відбулося, потрібно згрупувати облікову інформацію залежно від потреб різних рівнів управління та надати її у вигляді, зручному для використання без додаткових перетворень. Ступінь розмежування облікових даних залежить від об'єктів обліку, при чому чим вище

\* [265, с. 86, 339; 266, с. 85, 335]

рівень (посада) користувача, тим ширше склад облікових даних і менша їх деталізація [214, с. 195].

Розподіл системи обробки даних в умовах функціонування автоматизованого робочого місця (далі – АРМ) бухгалтера базується на основі виокремлення наступних трьох рівнів управління:

- вищий (на основі АРМ бухгалтера III категорії), на якому здійснюється управління бухгалтерським обліком в цілому;
- середнього (на основі АРМ бухгалтера II категорії), на якому здійснюється управління дільниць;
- нижчого (на основі АРМ бухгалтера I категорії), на якому здійснюється безпосереднє управління діяльністю цеху, дільниці, бригади складу, відділу та ін. [131, с. 30].

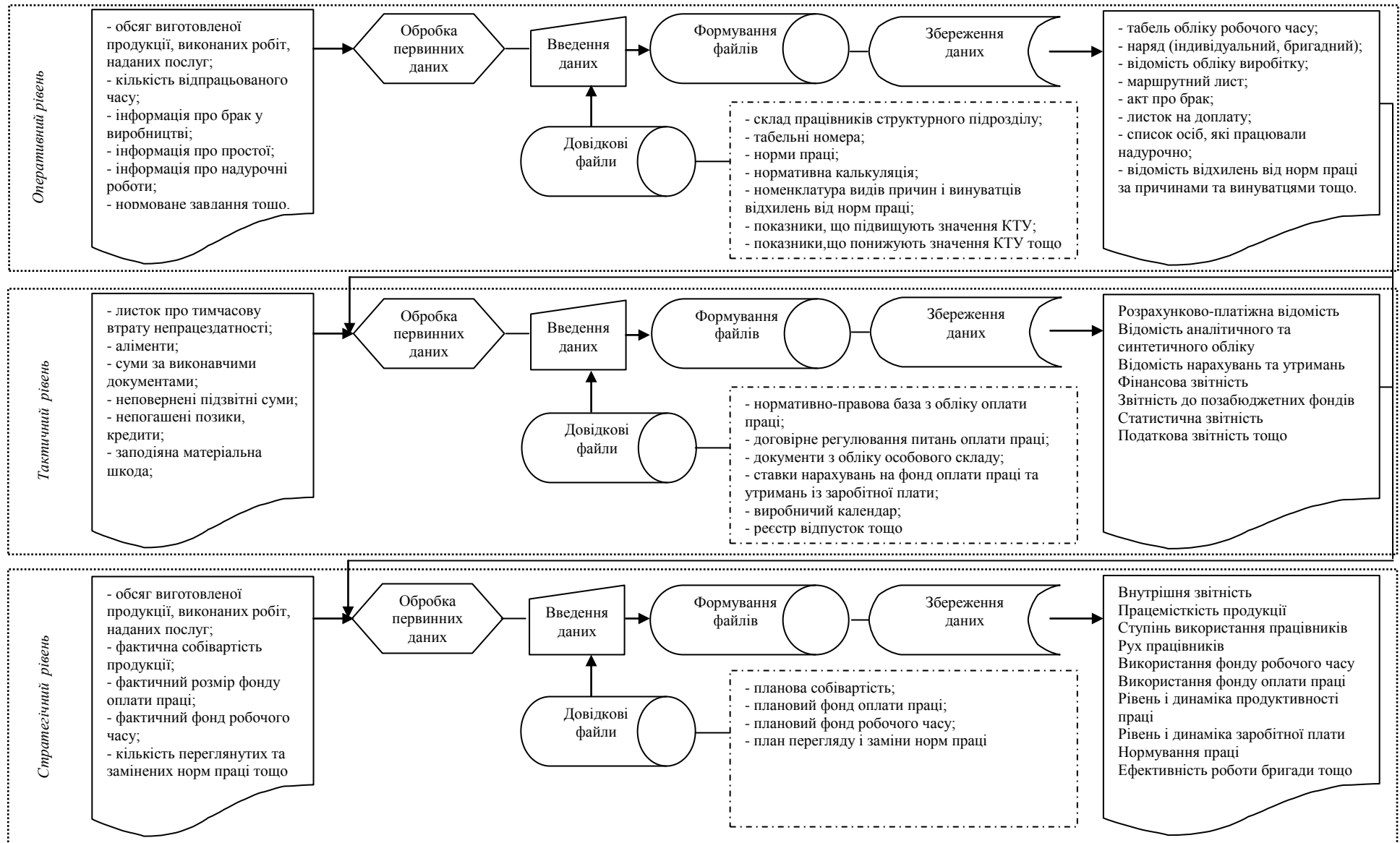
Однак ця класифікація не передбачає функціонування АРМ, який би формував інформацію для прийняття стратегічних рішень.

Тому на хлібопекарських підприємствах доцільно створити автоматизовані робочі місця відповідно до рівнів управління (нижчий, середній, вищий) працею та витратами на її оплату (рис 2.16). Таке розмежування дасть можливість формувати звітну інформацію для потреб оперативного, тактичного та стратегічного управління. При цьому кожен попередній рівень являє собою інформаційну базу для наступного.

Так, з допомогою АРМ на нижчому рівні управління здійснюється збір, накопичення і часткова обробка первинної інформації в підрозділах підприємства, а саме: табельний облік, оперативний облік виробітку та формується інформація про брак, простої надурочні роботи тощо. Цей рівень характеризується працемісткими ручними операціями, а також великими обсягами облікової інформації. В процесі вирішення задач за місцем їх виникнення виявляються відхилення, їх причини і винуватці, дані про яких важливі для всіх рівнів управління.

Отримана на нижчому рівні результативна інформація надходить на наступний, тобто середній рівень, де здійснюється її реєстрація і групування в





**Рис. 2.16. Інформаційна модель формування звітної інформації щодо витрат на оплату праці відповідно рівнів управління на підприємстві\***

\* Розроблено автором

системі аналітичних та синтетичних рахунків. Для цього дані поточних господарських операцій відображаються у різних облікових регістрах і формуються результативні дані, які відображають факти господарського життя у вартісній оцінці, у вигляді кореспондуючих рахунків. На основі даних аналітичного й синтетичного обліку формується Головна книга, регістри аналітичного та синтетичного обліку, відомість нарахувань та утримань заробітної плати і відповідно фінансова звітність, звітність до позабюджетних фондів, статистична звітність, податкова звітність тощо.

На вищому рівні управління, тобто стратегічному, АРМ забезпечує керівників підприємства, головного бухгалтера та менеджерів вищого рівня управління інформацією для прийняття управлінських стратегічних рішень. До цієї інформації відносяться показники собівартості (нормативні, планові, фактичні), працездатності продукції, ступінь використання працівників, руху працівників, використання фонду оплати праці, використання фонду робочого часу, рівня і динаміки продуктивності праці, заробітної плати, стану нормування праці, ефективність роботи структурних підрозділів тощо. Результативна інформація може бути представлена у табличному, графічному чи текстовому вигляді і може бути отримана в будь-який момент [5, с. 125-126].

В залежності від виду засобів обчислювальної техніки обмін інформацією між окремими АРМ в обліковій системі може здійснюватись двома способами:

- з допомогою магнітних носіїв (дисків);
- по каналах зв'язку при наявності мережі, а також з допомогою електронного обміну даними через шлюзи модемного зв'язку.

Перший спосіб забезпечує ведення обліку за окремими ділянками кожного рівня. Баланс формується за звітний період шляхом злиття даних, отриманих на різних ділянках (файлів провідок).

Другий спосіб поряд з веденням бухгалтерського обліку за всіма ділянками дозволяє отримувати оперативну інформацію про поточний стан справ на підприємстві. При такому способі обробки облікових даних на АРМ, які знаходяться на першому рівні, пов'язані із АРМ другого рівня електронною поштою через

модеми. АРМ другого і третього рівнів взаємодіють в мережі через канали зв'язку. Одиницею обміну даними між АРМ є файл. В процесі такого обміну результативні файли обновляються безперервно по мірі здійснення господарських операцій [5, с. 124-125].

Комплекс задач з обліку праці та її оплати не є уособленою системою, а функціонує в тісній взаємодії з ділянками грошових коштів, витрат діяльності, фінансових результатів, розрахункових операцій, управління кадрами [28, с. 321].

Головними принципами, на яких базується така взаємодія, є:

- наявність зворотного зв'язку;
- використання результативної інформації однієї ділянки обліку в якості вхідної для іншої ділянки;
- спільність деяких джерел інформації для кількох ділянок обліку;
- спільність деяких первинних та результативних носіїв інформації для кількох ділянок обліку;
- уніфікованість систем кодування інформації, що використовується на взаємозв'язаних ділянках обліку;
- єдність системи показників, що характеризують конкретний об'єкт обліку та управління і використовуються на взаємозв'язаних ділянках обліку.

Наприклад, комплекс задач обліку грошових коштів і розрахункових операцій формує інформацію про виплату заробітної плати через касу та поточний рахунок, перерахування утримань й страхових внесків.

Комплекси задач обліку витрат на виробництво і діяльності формує інформацію про нарахування зарплати за кореспондуючими рахунками та кодами витрат.

Комплекс задач обліку фінансових результатів формує інформацію про оплату праці в розрізі структури і змісту звіту про фінансові результати.

Комплекс задач управління кадрами, разом із комплексом автоматизованого обліку праці та заробітної плати, формує інформацію про середньоспискову чисельність працівників за звітний період, зміни в кількості та структурі працюючих та інші показники [28, с. 321].

Однак, вважаємо, що комплекс обліку оплати праці повинен взаємодіяти не лише з вищевказаними ділянками фінансового обліку і відповідно бути складовою системи фінансового обліку, а й із системою управлінського обліку, нормування праці, прогнозування та планування діяльності підприємства, аналізу тощо.

Отже, незважаючи на те, що автоматизація обліку оплати праці значно спростила його ведення, основною її метою є формування інформації необхідної для всіх рівнів управління і прийняття обґрунтованих управлінських рішень з метою ефективного використання праці працівників.

### **Висновки до другого розділу**

На підставі проведеного дослідження організації та методики обліку оплати праці нами сформульовано такі висновки і рекомендації:

1. Облік оплати праці на хлібопекарських підприємствах найраціональніше організувати на базі нормативного методу обліку витрат праці. Його впровадженню сприяють специфіка виробництва. Одним з важливих елементів нормативного методу є облік відхилення від норм, тому економічно ефективним для підприємств буде включення до складу архітектури програмних продуктів для ведення обліку оплати праці запропонований нами алгоритм дослідження відхилень від норм праці. Це пов'язано з тим, що не всі відхилення від норм праці доцільно усувати, а лише ті, в результаті усунення яких підприємство отримає економічні вигоди. Оскільки існують такі відхилення, що їх виявлення, аналіз та усунення принесе підприємству лише економічні втрати. Також для своєчасного усунення цих відхилень здобувачем запропоновано номенклатуру причин та винуватців відхилень від норм праці, що дасть можливість скласти розроблений нами зведений документ про відхилення.

2. Важливим питанням в обліку розрахунків із заробітної плати є розробка її методики, яка залежить, насамперед, від положень відображених у колективному договорі (трудовій угоді, контракті) та обліковій політиці підприємства. У зв'язку з тим запропоновано методику обліку нарахування заробітної плати, яка враховує: системи і форми оплати праці, які застосовуються на хлібопекарських

підприємствах; системи компенсаційних і стимулюючих виплат; форми організації праці (індивідуальна, колективна); метод розподілу елементів додаткової заробітної плати з використанням коефіцієнта трудової участі.

3. Організація праці робітників хлібопекарських підприємств свідчить про доцільність розподілу спільного заробітку між членами бригади з використанням КТУ. Доведено, що розподіляти необхідно лише додаткову складову заробітної плати, крім виплат адресного характеру, а також присвоїти КТУ базове значення, відкориговане підвищуючими та понижуючими показниками. В роботі запропоновано перелік підвищуючих (прогресивне співвідношення між темпами приросту виробітку і середньою заробітною платою; відсутність рекламаций; підміна відсутнього члена бригади; ініціативність з освоєння нової техніки і прогресивних методів праці; економія виробничих ресурсів; дії працівника, що підвищують імідж підприємства; передача досвіду новим членам бригади тощо) та понижуючих (регресивне співвідношення між темпами приросту виробітку і середньою заробітною платою; невиконання виробничого завдання; недотримання технологічних вимог; перевитрати виробничих ресурсів; порушення трудової дисципліни (запізнення, прогули, невиконання вказівок бригадира, начальника цеху тощо); дії працівника, що знижують імідж підприємства тощо) показників КТУ, а також пропонує відображати його значення у відомості нарахування та розподілу заробітної плати членам бригади.

4. З метою гармонізації чинного нормативного забезпечення обліку оплати праці запропоновано внести зміни до рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», зокрема, відкрити чотири субрахунки відповідно до класифікації виплат працівникам у П(С)БО 26 «Виплати працівникам», а саме: 661 «Поточні виплати працівникам», 662 «Виплати при звільненні», 663 «Виплати по закінченні трудової діяльності» та 664 «Інші виплати працівникам».

5. Для кращого розуміння сутності і призначення виплат працівникам, які згідно чинного законодавства, входять до складу додаткової заробітної плати та інших заохочувальних й компенсаційних виплат, здійснено їх групування та класифікацію за функціональним призначенням: компенсаційні (компенсації та

доплати) і стимулюючі (надбавки та премії). Відповідно до цього запропоновано спростити структуру фонду оплати праці до двох складових: основної та додаткової заробітної плати. Ці зміни слід відображати у розробленому Робочому плані рахунків хлібопекарських підприємств, зокрема, до субрахунка другого порядку 661 «Поточні виплати працівникам» відкрито два субрахунки третього порядку - 6611 «Розрахунки за заробітною платою», 6612 «Розрахунки з депонентами», до субрахунка 6611 «Розрахунки за заробітною платою» відкрито два субрахунки четвертого порядку - 66111 «Основна заробітна плата» та 66112 «Додаткова заробітна плата». Відповідно до субрахунка 66111 «Основна заробітна плата» відкрито два субрахунки п'ятого порядку - 661111 «Основна заробітна плата почасова» та 661112 «Основна заробітна плата відрядна» і до субрахунка 66112 «Додаткова заробітна плата» - чотири субрахунки: 661121 «Компенсаційні виплати», 661122 «Доплати», 661123 «Надбавки», 661124 «Премії». Також у зв'язку із запропонованим критерієм класифікації надтарифних виплат запропоновано зміни у структурі рахунка 81 «Витрати на оплату праці», а саме: 811 «Основна заробітна плата», 812 «Компенсаційні виплати», 813 «Доплати», 814 «Надбавки», 815 «Премії», 816 «Оплата відпусток», 817 «Інші витрати на оплату праці».

6. Дослідження сутності облікової політики щодо витрат на оплату праці та факторів впливу на її формування дозволив зробити висновок, що на оплату праці як на об'єкт фінансового обліку в значній мірі мають вплив зовнішні фактори, а як на об'єкт управлінського обліку – внутрішні. Врахування цих факторів є важливим моментом при формуванні облікової політики підприємства, оскільки у світовій і вітчизняній практиці має місце тенденція збільшення питомої ваги витрат на оплату праці в структурі витрат підприємства.

7. Найбільш важливою з точки зору економічного інтересу для підприємства є внутрішня звітність, яка містить оперативну релевантну інформацію для управлінського персоналу при прийнятті обґрунтованих рішень. У зв'язку з тим з метою узагальнення даних обліку використання робочого часу структурними підрозділами хлібопекарських підприємств та здійснення контролю за використанням фонду оплати праці дисертантом розроблені форма Внутрішнього

звіту про використання робочого часу та форма Внутрішнього звіту з оплати праці. Також з метою формування звітної інформації для потреб оперативного, тактичного та стратегічного управління розроблено інформаційну модель формування звітної інформації щодо витрат на оплату праці відповідно до рівнів управління на підприємстві, в якій кожен попередній рівень являє собою інформаційну базу для наступного.

Основні результати наукових досліджень, викладені у другому розділі, опубліковані в роботах дисертанта одноосібно [348, 355, 357, 359, 360, 362, 368, 371, 372].

## РОЗДІЛ 3

### АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ ПРАЦІ

#### 3.1. Організація і методика аудиту ефективності праці та її оплати

Проголошення незалежності та поступовий перехід економіки України до ринкових відносин привів до появи такого виду фінансового контролю як аудит.

В країнах з ринковою економікою – аудиторська перевірка – це норма, без якої неможливий цивілізований бізнес. Без такої незалежної перевірки надто ризиковано вирішувати, вкладати кошти в певну фірму чи ні. Чим більша сума контракту, тим більше підстав, щоб звернутись до послуг аудитора.

Аудит в сучасному його розумінні існує понад 150 років. Міжнародний досвід розвитку аудиту свідчить про те, що його виникнення було зумовлено такими економічними обставинами:

- неспівпадання інтересів між укладачами інформації (адміністрацією, менеджерами) і користувачами (власниками акцій, кредиторами або іншими особами) може привести до необ'єктивності інформації;
- при прийнятті господарських рішень, в основі яких лежить необ'єктивна інформація, можуть виникнути великі негативні економічні наслідки, перш за все збитки;
- щоб перевірити об'єктивність і достовірність одержаної інформації, необхідні спеціальні знання та досвід, якими не володіють користувачі інформації. Такі знання й досвід мають аудиторів;
- користувачі інформації в більшості випадків не одержують доступу для безпосередньої оцінки якості інформації. Всі ці передумови призвели до виникнення незалежного фінансового контролю – аудиту [261, с. 32].

Саме слово – аудит походить від латинського слова «audio» – і в перекладі означає слухати.

Відповідно до Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006р., «аудит» - перевірка даних бухгалтерського



обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [136].

В економічній літературі існує багато визначень поняття «аудит», однак вони не відображають його суті, багатогранності та призначення. Тому для кращого його розуміння доцільно здійснити його класифікацію за рядом ознак (Додаток Я.1). В умовах функціонування та розвитку ринкових відносин заслуговує на увагу аудит ефективності, який практично не здійснюється на вітчизняних підприємствах різних форм власності, а застосовують його лише при виконанні окремого рішення, бюджетних програм (функцій) та функціонуванні системи (галузі). Аудит ефективності в нашій країні був запроваджений у 2003 р., який почали здійснювати органи державної контрольно-ревізійної служби.

Аудит ефективності в своїй основі має таке явище як ефективність. В одних довідкових джерелах поняття «ефективність» визначають лише як результат, наслідок будь-яких причин, дій [280, с. 262; 208, с. 220], інші – як характеристику якого-небудь об'єкта (пристрою, процесу, заходу, виду діяльності), що відображає його суспільну користь, продуктивність та інші позитивні якості [59, с. 358] та як здатність забезпечувати результативність (ефект) процесу, проекту тощо, яку обчислюють як відношення ефекту (результату) до витрат, що забезпечили цей результат [319, с. 182].

Вважаємо, що вищенаведені дефініції поняття «ефективність» є досить загальними, а тому не відображають його суті. Адже ефективність не тотожне поняттю результат, а характеризує лише одну його сторону – позитивну.

Ю.Г. Одегов і Т.В. Ніконова зазначають, що ефективність – це можливість якої-небудь процедури чи політики фірми в цілому досягати бажаних результатів. Ефективність інформаційної системи базується на якості й достовірності відображення досліджуваного явища [212, с. 288], а С.М. Рябухін це явище детермінує як сукупність ефектів, отриманих від тієї чи іншої дії. Такими ефектами

можуть бути економічний, організаційний, соціальний. У вузькому значенні ефективність – це співвідношення затрат і результатів [17, с. 13].

Л.О. Сухарева і Т.В. Федченко вважають, що ефективність як підсумковий якісний показник розвитку та функціонування системи віддзеркалює взаємообумовленість витрат суспільства, праці й отриманого суспільством корисного результату у вигляді матеріальних благ і послуг. Ефективним вважається усе те, що сприяє вирішенню економічних та соціальних завдань, які стоять перед суспільством [299, с. 131].

Незважаючи на те, що вчені-економісти розглядають поняття «ефективність» значно ширше, принциповим недоліком їхніх дефініцій є те, що вони не зазначають критеріїв ефективності. Вважаємо, що цими критеріями можуть бути рівень виконання норм, нормативів, стандартів, планів та ін.

Застосування в нашій країні аудиту ефективності дозволить не тільки дослідити ефективність використання праці працівників, але й виявити недоліки чи порушення господарської діяльності і запропонувати шляхи підвищення ефективності використання виробничих ресурсів.

Проведення такого виду аудиту не тільки не регламентується, а й не передбачено ні Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» [136], ні іншими нормативними документами, затвердженими Аудиторською палатою України (далі - АПУ), зокрема, Переліком послуг, які можуть надавати аудитори, аудиторські фірми, затвердженим Рішенням АПУ від 27.09.2007 р. № 182/5 [260].

Так, згідно з Рішенням АПУ окремі види оцінок (перевірок) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей, здійснення окремих фінансово-господарських операцій, функціонування систем внутрішнього контролю і управління та інших систем діяльності суб'єктів господарювання віднесено до складу завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації [260; 335, с. 59]. Основні принципи і процедури таких завдань встановлені у Міжнародному стандарті з надання впевненості 3000 «Завдання з

надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» [198].

Вперше про можливість здійснення аудиторами оцінки ефективності використання ресурсів підприємства й надання рекомендацій щодо раціонального їх використання писав Джек Робертсон. Однак таку діяльність він виокремлює у складі управлінського внутрішнього аудиту і зазначає, що управлінський аудит – це вивчення ділових операцій з метою розробки рекомендацій з економічного й ефективного використання ресурсів, досягнення кінцевого результату і розробки політики компанії. Він повинен допомагати керівникам при виконанні їх функцій і призводить до поліпшення прибутковості підприємства [261, с. 6].

Дослідження економічної літератури дозволило зробити висновок, що одні вчені економісти [17; 18; 19; 227] аудит ефективності виокремлюють в окремий вид аудиту, [15; 16; 337] – ототожнюють його з операційним аудитом, [341, с. 46] – з аудитом господарської діяльності, [261, с. 6, 466-467] – з управлінським, [6, с. 27] вважають його складовою лише внутрішнього аудиту, а [87; 90; 156; 213; 267; 268; 295; 299; 335] аудит ефективності досліджують лише як форму державного фінансового контролю.

Вважаємо, що аудит ефективності є окремим видом аудиторської діяльності й ототожнення управлінського аудиту та аудиту господарської діяльності з аудитом ефективності є неприпустимим, оскільки управлінська й господарська діяльність формують предмет аудиту ефективності.

Аудит ефективності – це одна із форм аудиту, яка являє собою сукупність статистичних і аналітичних процедур, спрямованих на визначення рівня ефективності внесених вкладів у процесі реалізації передбачених (запланованих) цілей, встановлення факторів, які перешкоджають досягненню максимального результату при використанні певного обсягу трудових, матеріальних та фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності їхнього використання. Аудит ефективності здійснюється з метою розробки обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання трудових,

матеріальних і фінансових ресурсів у процесі виконання виробничої програми (бізнес-плану).

Особливістю аудиту ефективності є те, що він синтезує в собі фінансовий аудит й економічний аналіз (табл. 3.1).

В зарубіжних країнах термін «аудит ефективності» однаково використовують, як у державному, так в приватному секторі економіки та стосується фінансових і нефінансових операцій. Власне аудит ефективності може бути визначений як оцінка менеджменту і функціонування підприємства, а також використання роботи в контексті економічності, ефективності та результативності діяльності. Також термін «аудит ефективності» часто розглядають як ширший і такий, у який по чергово входять такі поняття, як операційний аудит, управлінський аудит і аудит фінансової звітності.

В основі аудиту ефективності лежить теорія «трьох Е» («3Е»), тобто ці основні елементи, які характеризують стан управління ресурсами:

- економічність (economy) – ощадність, бережливість, ступінь мінімізації витрат з огляду на якість продукту («витрачати менше»);
- ефективність (efficiency) – продуктивність, ступінь корисності споживання ресурсів для створення продукту («витрачати добре»);
- результативність (effectiveness) – дієвість, успішність, рівень досягнення мети («витрачати мудро») [87, с.102].

Сучасний аудит ефективності є комплексним процесом, який охоплює різні сфери і розпочинається з отримання необхідних знань про підприємство, його діяльність, основні функції, здатність управлінського персоналу (менеджерів) виконувати свою роботу тощо. Цей вид аудиту у багатьох країнах належить до аудиту бюджетних установ (урядових структур, державних підприємств), але в окремих випадках поширюється на приватні підприємства (компанії). В таких випадках особи, що здійснюють аудит ефективності, мають статус незалежних, а не державних аудиторів, які працюють в контрольно-ревізійних органах.

Таблиця 3.1

## Відмінності аудиту фінансової звітності, аудиту ефективності та економічного аналізу\*

№	Критерій	Аудит фінансової звітності	Аудит ефективності	Економічний аналіз
1	2	3	4	5
1.	Суть	Аудит фінансової звітності – перевірка даних, які формуються в системі фінансового обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання	Аудит ефективності - системний, ціленаправлений процес отримання інформації про досліджувані процеси і явища на підприємстві, їх експертно-аналітичної оцінки з метою виявлення причин невідповідності цих даних встановленим критеріям (плановим, нормативним показникам) і формування рекомендацій стосовно їхнього досягнення	Економічний аналіз – це система спеціальних знань про дослідження сутності процесу (явищ), яка ґрунтується на взаємозв'язку та взаємозумовленості факторів і їхньому впливі на результативний показник. Полягає у логічному опрацюванні економічної інформації, виявленні закономірностей розвитку досліджуваних явищ, узагальненні висновків, поданні практичних пропозицій, спрямованих на подальше удосконалення управління підприємством
2.	Мета	Висловлення незалежної думки аудитора про достовірність фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах на відповідність вимогам нормативно-правових документів та користувачів інформації	Визначення «слабких місць» в організації діяльності суб'єкта господарювання, впливу цих вад на досягнення запланованих цілей та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання виробничих ресурсів	Вивчення результатів господарської діяльності усіх організаційних структур у взаємозв'язку і розвитку, дослідження чинників, які вплинули на відхилення тих чи інших показників від норм та плану, а також виявлення слабких місць у роботі суб'єкта господарювання
3.	Завдання	-вивчення повноти та достовірності складання фінансової звітності, своєчасності її подання за призначенням; -установлення повноти відображення всіх господарських та фінансових операцій, активів та пасивів підприємства у фінансовому	- визначення рівня досягнення, нормативних і планових показників; - виявлення відхилень від нормативних і планових показників; - визначення рівня впливу виявлених відхилень на результати діяльності суб'єкта господарювання тощо	- дослідження економічних явищ, факторів і причин, які їх обумовили; - об'єктивна діагностика стану і оцінка ефективності господарської діяльності; - наукове обґрунтування бізнес-плану; - виявлення внутрішньогосподарських резервів, вивчення і узагальнення конкретного досвіду

\* Розроблено автором на основі джерел [299, с. 128; 35, с. 68-86; 33, с. 67; 237, с. 139-141; 41, с. 194; 78; 136; 340, с. 9, 12; 194, с. 20-22; 205, с. 8; 213, с. 80; 267, с. 40]

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5
		обліку; - перевірка реальності розрахунків з постачальниками й покупцями та іншими контрагентами; - установлення реальності визначення фінансових результатів; - перевірка взаємної узгодженості показників форм фінансової звітності		
4.	Предмет	Фінансова звітність підприємства та її показники, сформовані в обліковій системі, на яких вони ґрунтуються з точки зору їх повноти та достовірності	Причинно-наслідкові зв'язки між господарськими процесами та результатами діяльності господарюючого суб'єкта.	Причинно-наслідкові зв'язки між економічними явищами та процесами
5.	Об'єкт	Система показників фінансової звітності підприємства	Господарська, управлінська та інші види діяльності, ресурси підприємства, інформаційні потоки тощо	Господарська діяльність підприємства як сукупність виробничих відносин, яка розглядається у взаємозв'язку з технічною стороною виробництва, з соціальними і природними умовами
6.	Суб'єкти	Аудитори, аудиторські фірми	Аудитори, аудиторські фірми	Аналітик
7.	Методи і прийоми	Загальнонаукові методи: - аналіз, синтез, аналогія, моделювання, дедукція, індукція, абстрагування, конкретизація, узагальнення, порівняння, гіпотеза, спостереження, вимірювання, експеримент Спеціальні методи: - соціологічний метод (опитування, анкетування, спостереження); - структурно-функціональний метод; - статистичний метод	Загальнонаукові методи: - аналіз, синтез, аналогія, моделювання, дедукція, індукція, абстрагування, конкретизація, узагальнення, порівняння, гіпотеза, спостереження, вимірювання, експеримент. Спеціальні методи: - соціологічний метод (опитування, анкетування, спостереження); - структурно-функціональний метод; - статистичний метод	- зведення і групування; - середніх величин; - рядів динаміки; - індексний метод; - метод ланцюгових підстановок; - елімінування; - деталізація; - вибіркоче і суцільне спостереження - порівняння; - графічний метод; - економіко-математичні методи аналізу; - методи елементарної математики; - класичні методи математичного аналізу;

<i>Продовження таблиці 3.1</i>				
1	2	3	4	5
				<ul style="list-style-type: none"> <li>- методи математичної статистики і теорії ймовірностей;</li> <li>- економетричні методи;</li> <li>- математичне програмування;</li> <li>- економічна кібернетика;</li> <li>- математична теорія оптимальних процесів;</li> <li>- евристичні методи;</li> <li>- методи детермінованого факторного аналізу та ін.</li> </ul>
8.	Стадії проведення	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Початкова</li> <li>2. Дослідження</li> <li>3. Завершальна</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Початкова</li> <li>2. Контрольно-аналітична</li> <li>3. Завершальна</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Спостереження</li> <li>2. Наукової абстракції</li> <li>3. Формування нових практичних пропозицій і висновків</li> </ol>
9.	Результат проведення	Висновки і зауваження за результатами аудиту фінансової звітності представляються у стандартизованій формі (висновку незалежного аудитора).	Результати аудиту ефективності передбачають варіантність трактування, дискусійність, використовують не тільки документи, але і різного роду докази для оцінки ефективності. Звіти за результатами проведення аудиту ефективності, як правило, суттєво відрізняються один від одного за формою і характером викладеного матеріалу. Якщо за результатами аудиту ефективності виявлені недоліки, то в такому випадку розробляються рекомендації по їх усуненню.	Результати проведеного аналізу передбачають варіантність трактування, дискусійність.
10.	Критерії оцінки	Стандартизовані	Спеціальні критерії, які залежать від об'єкту дослідження	Спеціальні критерії, які залежать від об'єкту дослідження
11.	Науково-методична база	Фінансовий облік, право	Фінансовий облік, управлінський облік, креативний облік, економіка, аналіз, статистика тощо	Статистика

Аудит ефективності становить значний інтерес для нашої країни, що впливає з необхідності реформування системи управління на всіх рівнях економіки, яка на сьогоднішній день є малоефективною і не відповідає вимогам ринкових відносин.

У міжнародній практиці застосовують такі підвиди аудиту ефективності:

- аудит ефективності виконання окремого рішення. Цей вид аудиту передбачає дослідження доцільності прийняття і результативності виконання окремого рішення (операції) з метою пошуку резервів щодо зменшення виробничих витрат та підвищення окупності використання трудових, матеріальних й фінансових ресурсів;
- аудит ефективності виконання програми (функції) – це дослідження однієї або кількох програм чи функцій, спрямоване на оцінку відповідності отриманих результатів поставленим завданням та витраченим ресурсам. Аудит ефективності програми може охоплювати окрему галузь і окремих учасників – господарюючих суб'єктів, різних за формою власності;
- аудит ефективності функціонування системи (галузі). Зміст цього виду аудиту полягає в дослідженні організації внутрішнього управління в галузі, відомстві, об'єднанні, підприємств чи іншій самодостатній структурі з метою оцінки ефективності, раціональності і оптимальності взаємозв'язків різних органів управління в процесі виконання поставлених завдань і запланованих цілей [75, с. 265-266].

Під час аудиту ефективності досліджуються:

- ефективність здійснення фінансово-господарських операцій та діяльності суб'єкта господарювання в цілому;
- обґрунтованість (реалістичність) планів та програм діяльності суб'єкта господарювання;
- наявність вузьких місць у правовому і адміністративному забезпеченні виконання планів та програм, які можна було б уникнути;
- ступінь раціональності методів адміністративної та господарської роботи;
- доцільність та обґрунтованість здійснення певних фінансово-господарських операцій виконання певних робіт;



- якість виконання робіт, наданих послуг, придбаних товарів [21, с. 133-134].

Метою аудиту ефективності є визначення вузьких місць в організації виконання виробничої програми (бізнес-плану), впливу виявлених недоліків на досягнення запланованих цілей та обґрунтування пропозицій щодо (стосовно) підвищення ефективності використання виробничих ресурсів.

Основними завданнями аудиту ефективності є:

- оцінка отриманих результатів та порівняння їх із запланованими;
- визначення рівня досягнення запланованих цілей;
- аналіз адміністративних рішень, прийнятих у ході виконання виробничої програми (бізнес-плану), на предмет їх адекватності стратегічним цілям суб'єкта господарювання;
- перевірка доцільності та законності здійснення суб'єктом господарювання фінансово-господарських операцій під час виконання виробничої програми (бізнес-плану);
- оцінка надійності і якості внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;
- визначення дійсного фінансового стану господарюючого суб'єкта;
- аналіз та оцінка повноти, своєчасності і економічності використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів суб'єктом господарювання;
- практично-наслідковий аналіз неефективного використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів господарюючим суб'єктом;
- встановлення фактів упущень та недоліків організаційного, нормативно-правового і фінансового характеру, які негативно впливають на результати фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання;
- визначення рівня впливу встановлених упущень й недоліків на фінансові результати та ефективність використання ресурсів;
- оцінка доцільності подальшого функціонування суб'єкта господарювання та обґрунтування пропозицій щодо припинення чи продовження його діяльності в неосяжному майбутньому із залученням оптимального обсягу ресурсів;
- розробка заходів щодо виправлення виявлених упущень і недоліків та підвищенню ефективності використання ресурсів;

- підготовка обґрунтованих пропозицій для користувачів аудиторського звіту щодо підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання з метою усунення виявлених недоліків і порушень та розробки шляхів більш раціонального й ефективного використання ресурсів.

Об'єктом аудиту ефективності є кількісні та якісні показники, які характеризують виконання виробничої програми (бізнес-плану). Запровадження цієї форми аудиту зумовлене необхідністю контролювати не лише цільове використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, а й оцінювати їх результативність, потребами проведення окремого дослідження.

Аудит ефективності здійснюється шляхом:

- аналізу законодавчих актів, нормативно-правових документів, планових розрахунків, методичних розробок, видань і публікацій про сферу дослідження, стосовно якої проводиться аудит ефективності;
- аналізу результатів раніше проведених перевірок, з допомогою яких можна зробити висновки щодо об'єктивних і суб'єктивних причин виникнення або існування проблеми аудиту;
- аналізу показників оперативної (внутрішньої), фінансової та статистичної звітності;
- обстеження виробничих приміщень, хронометраж затрат робочого часу;
- опитування, інтерв'ювання, анкетування;
- збору інформації від юридичних осіб, який може здійснюватися у формі письмових запитів, адресованих третім особам [75, с. 269].

Результативними показниками аудиту ефективності є:

- показники затрат (витрат) – визначають обсяги та структуру трудових, матеріальних і фінансових ресурсів залучених для здійснення фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання;
- показники продукту – використовують для оцінки поставлених цілей. Показником продукту є, зокрема, кількість користувачів товарами (роботами,

послугами), виробленими в процесі фінансово-господарської діяльності господарюючого суб'єкта;

- показники ефективності – визначаються як відношення кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до їх вартості у грошовому або людському вимірі (витрати ресурсів на одиницю показника продукту);
- показники якості – відображають якість вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) [91, с. 154].

В залежності від поставлених цілей аудит ефективності може включати один або декілька взаємопов'язаних елементів або мати більш спеціалізовану направленість в межах одного елемента, наприклад, аудит ефективності праці та її оплати. Аудит ефективності праці та її оплати – це форма контролю якості управлінських рішень на предмет економічності та ефективності використання трудових ресурсів. Таким чином, аудит ефективності праці та її оплати є аудит ефективності трудових ресурсів, бо під сумнів аудитори ставлять не тільки ефективність праці і законність та достовірність її оплати, а й доцільність і необхідність того чи іншого управлінського рішення щодо ефективності використання трудових ресурсів в цілому. Відповідно, з огляду на те, щоб забезпечити повне усунення наслідків порушень за результатами фінансового аудиту праці та її оплати практично неможливо, результати аудиту ефективності праці та її оплати мають більше значення для ефективності економіки країни [57, с. 48].

Тому під аудитом ефективності праці та її оплати слід розуміти системний, цілеспрямований процес отримання інформації про ефективність праці працівників та її оплати на підприємстві, їх експертно-аналітична оцінка з метою виявлення причин невідповідності даних встановленим критеріям (плановим і нормативним показникам, нормам тощо) і формування рекомендацій стосовно їх усунення.

Аудит ефективності праці та її оплати може здійснюватися зовнішніми і внутрішніми аудиторами. Однак поки що в нашій країні питання організації та методики проведення аудиту ефективності праці та її оплати зовнішніми і внутрішніми аудиторами не врегульовано, навіть не створено належного

нормативно-правового забезпечення для його запровадження у практичну діяльність господарюючих суб'єктів. Здійснення такого виду аудиту не тільки не регламентується, а й не передбачено ні Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р., № 140–V [136], ні іншими нормативно-правовими документами, затвердженими АПУ, зокрема, Переліком послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджених рішенням АПУ від 27.09.2007 р. № 182/5 [260].

Що стосується внутрішнього аудиту, то застосування його господарюючими суб'єктами нашої країни є досить обмеженим, оскільки нормативно-правове та методичне забезпечення системи внутрішнього аудиту лише формується (за виключенням комерційних банків), а завдання, які вирішуються внутрішніми аудиторами, визначаються сьогодні винятково Міжнародними стандартами професійної практики внутрішнього аудиту та нормативними вимогами, що висуваються до аудиту фінансової звітності (Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики, прийнятих АПУ у 2003 році в якості Національних стандартів аудиту).

Для здійснення аудиту ефективності праці та її оплати необхідно створити аудиторську групу з числа висококваліфікованих аудиторів, які повинні мати навички з різних галузей знань. У випадку необхідності до проведення аудиту ефективності праці та її оплати можуть залучатися експерти, оскільки в окремих випадках тільки їхня кваліфікація і компетентність у специфічних питаннях дозволять зробити відповідні висновки та обґрунтувати пропозиції до аудиторського звіту за результатами перевірки. Питання стосовно залучення до аудиту ефективності таких експертів, залежно від конкретних обставин вирішує керівник групи. Залучені експерти з питань, які входять до їх компетенції, повинні надати в письмовій формі інформацію для використання її при складанні звіту за результатами перевірки. Керівник аудиторської групи повинен провести інструктаж серед аудиторів та залучених експертів щодо визначення ключових питань, методів проведення дослідження тощо.

Керівник аудиторської групи (аудитор), у випадку коли аудит ефективності здійснюється одноосібно, повинен провести аналіз результатів раніше проведених перевірок з питань ефективності використання трудових ресурсів, які можуть бути корисними під час аудиту ефективності праці та її оплати. Факти повторного виявлення недоліків та порушень служать підтвердженням проблем у суб'єкта господарювання і, як правило, наслідком – певної суми втрат. Керівник та члени аудиторської групи під час здійснення аудиту ефективності повинні дотримуватись етичних принципів (саме слово «принцип» означає – норма поведінки (діяльності)). До таких основних етичних принципів можна віднести:

- чесність – аудитор повинен бути прямим та чесним у всіх професійних, а також ділових стосунках;
- об'єктивність – аудитор не повинен допускати упередженості, конфлікту інтересів або неналежного впливу з сторони інших осіб на його професійні або ділові судження;
- незалежність – це:
  - незалежність думки – така спрямованість думок, яка дає можливість надати звіт без будь-якого впливу, що може ставити під загрозу професійне судження і діяти чесно з об'єктивністю та професійним скептицизмом;
  - незалежність поведінки – уникнення фактів та обставин, настільки суттєвих, що розсудлива та поінформована третя сторона знаючи всю відповідну інформацію, в тому числі застережні заходи, обґрунтовано дійшла б висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми, члена групи з надання впевненості знаходяться під загрозою;
    - професійна компетентність та належна ретельність - аудитор повинен знати законодавчі акти та нормативно-правові документи, що регулюють діяльність об'єкта аудиту, знати та застосовувати політику і процедури аудиту, обліку та права й не повинен займатися діяльністю, яка виходить за межі його компетенції;
    - відсутність конфлікту інтересів – аудитор повинен охороняти свою незалежність та уникати будь-яких конфліктів інтересів, відмовляючись

приймати подарунки чи знаки подяки, що можуть вплинути на його незалежність і сумлінність;

- конфіденційність – аудитор не має права використовувати інформацію, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, і не розголошувати таку інформацію третім особам без належних та визначених повноважень, якщо не має юридичного чи професійного права для розголошення цієї інформації, а також не повинен використовувати конфіденційну інформацію, одержану в результаті професійних і ділових стосунків, в особистих цілях чи в інтересах третіх осіб та інші принципи [198].

Основним завданням аудиту ефективності праці та її оплати є:

- встановити наявність внутрішніх положень щодо організації оплати праці, а також оцінити їх відповідно до норм чинного законодавства та цілей управління трудовими ресурсами підприємства;
- перевірити дотримання штатного розпису на підприємстві;
- дослідити системи і форми оплати праці, що застосовуються на підприємстві, щодо їх прогресивності та відповідності умовам виробництва;
- перевірити правильність нарахування основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат;
- дослідити правильність оформлення документів, на підставі яких оформляються трудові відносини і нараховується заробітна плата (табелів обліку використання робочого часу, нарядів, рапортів, контрактів, розрахунково-платіжних відомостей та ін.);
- встановити достовірність, об'єктивність, законність і повноту відображення операцій щодо розрахунків з оплати праці;
- перевірити стан і своєчасність розрахунків з працівниками з оплати праці;
- оцінити стан обліку розрахунків з оплати праці;
- перевірити повноту і точність розкриття інформації з оплати праці у фінансовій звітності та її відповідності даним Головної книги і реєстрам фінансового обліку;

- перевірити достовірність даних, відображених у первинних документах та формах звітності щодо чисельності працівників та середньоспискової чисельності працюючих на підприємстві;
- оцінити організацію системи внутрішнього контролю відповідно до вимог трудового, податкового й бухгалтерського законодавства стосовно порядку розрахунків з оплати праці;
- перевірити правильність віднесення витрат з оплати праці на собівартість продукції;
- дослідити правильність визначення обсягів виконаних робіт;
- здійснити аналіз впливу різних факторів на показник продуктивності праці;
- дослідити структуру джерел формування фонду оплати праці;
- перевірити правильність нарахувань на фонд оплати праці, утримань із заробітної плати та своєчасності їх сплати позабюджетним фондам;
- перевірити правильність розрахунку середньої заробітної плати;
- здійснити оцінку ефективності праці та її оплати відповідно до встановлених критеріїв;
- виявити резерви підвищення ефективності використання трудових ресурсів, пов'язаних із скороченням витрат на оплату праці, підвищенням продуктивності праці;
- розробка рекомендацій стосовно підвищення ефективності використання трудових ресурсів.

Для отримання аудиторських доказів необхідно вивчити джерела аудиту ефективності використання трудових ресурсів, які можна згрупувати за наступними напрямками:

Зовнішні джерела:

1. Нормативно-правові документи: Конституція України, законодавчі акти (Кодекси України, Закони України, підзаконні акти) та інші нормативні документи. Однак, незважаючи на те, що вищевказані джерела є універсальними для аудиту ефективності праці та її оплати, аудиторам необхідно постійно відстежувати за їхніми змінами, оскільки в умовах функціонування та розвитку ринкових відносин

найбільш часто змінюється нормативно-правова база з питань оплати праці. Незважаючи на те, що, на перший погляд, вказані джерела можуть не мати значення для результатів аудиту ефективності зважаючи на його предмет, їх вивчення є досить важливим, оскільки вони можуть містити аспекти, які безпосередньо впливають на процедури прийняття різних обґрунтованих управлінських рішень тощо. Інформацію даного напрямку необхідно враховувати, оскільки документи, які його формують мають обов'язковий до виконання характер. Крім того, жодні факти господарської діяльності, так само як жодна система обліку чи аналізу, не можуть належним чином функціонувати без адекватного розуміння умов і вимог діючого правового поля.

2. Загальноекономічні та галузеві показники. Ці показники характеризують основні вихідні параметри функціонування суб'єктів господарювання як на загальнодержавному, так і на галузевому рівні. Такими показниками можуть бути рівень інфляції, середньої номінальної заробітної плати, забезпеченість підприємств засобами обчислювальної техніки, стан укладання колективних договорів, стан умов праці працівників, компенсації працівникам за роботу зі шкідливими та важкими умовами праці тощо.

3. Нормативно-довідкові дані включають методичні документи, які розробляються міністерствами і відомствами у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей.

Внутрішні джерела:

1. Внутрішні нормативні документи – колективний договір, правила внутрішнього трудового розпорядку, облікова політика, положення про оплату праці, положення про преміювання, робочий План рахунків бухгалтерського обліку, правила документообороту та ін.

2. Облікові дані, які формуються в системі як фінансового, так і управлінського обліку. До них відносяться первинні документи та облікові регістри (первинні документи з обліку особового складу, використання робочого часу, розрахунків з оплати праці, змінний виробничий звіт, наряд на відрядну роботу, журнали 5 і 5А, оборотні відомості за рахунками № 65 «Розрахунки за



страхуванням», № 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», Головна книга та ін.), а також зовнішня звітність підприємства (фінансова: «Баланс» (форма № 1), «Звіт про фінансові результати» (форма № 2), «Звіт про рух грошових коштів» (форма №3); статистична: «Звіт з праці» (форма №1-ПВ), «Звіт про використання робочого часу» (форма № 3-ПВ), «Чисельність окремих категорій працівників та підготовка кадрів» (форма № 6-ПВ); податкова: «Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку» (форма „№ 1ДФ»); соціальна: звітність до фондів загальнообов’язкового державного соціального страхування та Пенсійного фонду, а також внутрішня звітність.

3. Інші дані – матеріали попередніх перевірок органів податкової служби, акти ревізій Контрольно-ревізійної служби, висновки незалежного аудитора тощо.

Інформація, яка міститься у внутрішніх джерелах є найважливішою, адже згідно Міжнародного стандарту аудиту 500 «Аудиторські докази» [198, с. 448] в процесі аудиторської перевірки ці документи виступають аудиторськими доказами.

Процес здійснення аудиту ефективності праці та її оплати повинен включати такі стадії та етапи (рис. 3.1).

Початкова стадія ефективності праці та її оплати повинна починатися із збору, накопичення, систематизації і обробки інформації про об’єкт дослідження та з формування аудиторської групи. Після цього аудитор повинен здійснити оцінку системи обліку і внутрішнього контролю та визначити величину аудиторського ризику.

Детальне ознайомлення з системою обліку суб’єкта господарювання полягає у:

- вивченні законодавчих актів та нормативно-правових документів, інструктивних матеріалів, які регламентують ведення обліку та складання фінансової звітності;
- вивченні облікової політики та організації обліку;
- визначенні системних та несистемних господарських операцій;
- вивченні правил документообігу;
- аналізі основних фінансових показників та їх змін тощо.



**Рис. 3.1. Процес аудиту ефективності праці та її оплати**

Однією з проблем аудиту ефективності є оцінка системи внутрішнього контролю, розуміння аудитором бізнесу суб'єкта господарювання та його середовища, що завжди повинно доповнюватися не менш глибоким розумінням внутрішнього контролю, створеного на підприємстві.

Внутрішній контроль можна визначити як систему заходів, розроблених і впроваджених управлінським персоналом та іншим персоналом з метою отримання обґрунтованої впевненості щодо досягнення цілей суб'єктом господарювання

стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності діяльності та дотримання прийнятих законодавчих актів і нормативно-правових документів [198, с.1090]. Внутрішній контроль визначає законність господарських операцій та їх економічну доцільність для підприємства.

Оцінка системи внутрішнього контролю регламентується Міжнародним стандартом аудиту №315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища». Відповідно до цього стандарту компонентами внутрішнього контролю є:

- середовище контролю;
- процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання;
- інформаційні системи, в тому числі пов'язані з ними відповідні бізнес-процеси, що стосуються фінансової звітності, та обмін інформацією;
- процедури контролю, що стосуються аудиту;
- моніторинг заходів контролю [198, с.1093-1099]

Завданням аудиторів є виявлення усіх слабких ланок системи внутрішнього контролю і формування висновків щодо її ефективності.

В зарубіжних країнах визначають чотири основні концепції, на яких ґрунтується оцінка системи внутрішнього контролю:

- управлінський персонал, а не аудитор повинен встановлювати систему внутрішнього контролю на підприємстві;
- підприємство повинно розробити таку систему внутрішнього контролю, яка би забезпечувала достатню впевненість у тому, що фінансова звітність представлена об'єктивно;
- система внутрішнього контролю не може розглядатись повністю ефективною, якщо при її створенні не були враховані умови розробки та особливості майбутнього практичного застосування;
- мета і завдання системи внутрішнього контролю не залежить від методів обробки інформації (автоматизованих або ручних) [13, с. 261-262].

Вищевказані концепції дають можливість зробити висновки про основні правила, яких потрібно дотримуватися під час вивчення системи внутрішнього контролю підприємства:

- аудитор не несе відповідальності за неточності, які виникають в обліку суб'єкта господарювання та при формуванні фінансової звітності через помилки і шахрайство управлінського персоналу або недосконалість системи внутрішнього контролю;
- аудитор повинен використовувати необхідні аудиторські процедури, спрямовані на глибоке вивчення системи внутрішнього контролю, незалежно від форми обліку, способів обробки інформації або методів підготовки фінансової звітності, які застосовує підприємство.

Дотримання цих правил є однією з передумов об'єктивної оцінки стану системи внутрішнього контролю підприємства.

Оцінка стану системи внутрішнього контролю підприємства полягає у:

- ознайомленні з середовищем, у якому функціонує система внутрішнього контролю;
- визначенні заходів, що вживаються управлінським персоналом підприємства для утворення і надійного функціонування системи внутрішнього контролю (накази, розпорядження, положення, посадові інструкції, правила чи регламенти тощо);
- визначені ступеня додержання правил, встановлених управлінським персоналом підприємства (чи виконуються фактично накази, розпорядження, положення, посадові інструкції, правила чи регламенти тощо) для попередження, виявлення та виправлення помилок і фактів шахрайства.

Для оцінки системи внутрішнього контролю аудитор може використати такі методи:

- метод опису – це письмова характеристика системи внутрішнього контролю. При застосуванні цього методу здійснюється опис технології обробки документів і контрольних процедур, які мають відношення до системи внутрішнього контролю. Використовують його, як правило в тих випадках,

коли система внутрішнього контролю проста і її легко можна описати, тобто на малих підприємствах. Основним недоліком даного методу є те, що дуже важко замітити те чи пропущена яка-небудь ланка системи внутрішнього контролю, незручно вносити поправки і зміни до опису;

- метод анкетування – суть його полягає в тому, що наперед готуються стандартні документи, в яких передбачено специфічні питання. Негативна відповідь на кожне питання анкети свідчить про відсутність контролю в цій сфері. Основною перевагою анкет є те, що вони дають можливість досить повно охопити всі етапи аудиту. Недоліком анкет є недоцільність їх використання на малих підприємствах;
- метод блок-схем – зміст його полягає у графічному зображенні руху документів на підприємстві. Для побудови блок-схем використовують спеціальні позначення, за допомогою яких можна коротко описати всі стадії контролю на шляху руху документів, а також вони дають можливість переконатися в тому, що всі господарські операції відображені у відповідних документах. При даному методі відпадає необхідність в детальному описі процедур контролю, оскільки вони прості для сприйняття і в них дуже легко можна вносити зміни. Цей метод одержав поширення в середині 70-х років ХХ ст., одночасно із зростанням ролі системно-орієнтованого аудиту.

Розуміння системи внутрішнього контролю допомагає аудитору ідентифікувати типи потенційних викривлень та фактори, що впливають на ризики суттєвого викривлення, а також розробити характер, час та обсяг застосовуваних аудиторських процедур.

Питання застосування аналітичних процедур на всіх стадіях аудиту ефективності праці та її оплати нами розглянуто в § 3.2.

Під час аудиту ефективності праці та її оплати доцільно застосовувати аналітичні процедури, які дають можливість знизити працемісткість аудиторських процедур і підвищити якість проведення аудиту.

Одним з важливих елементів діяльності аудитора під час аудиту ефективності є оцінка аудиторського ризику. Здійснення аудиту завжди супроводжується певним

ризиком. Аудитор повинен чітко усвідомити в чому полягає аудиторський ризик, його суть, складові частини, механізм визначення і його максимально допустимий рівень. У міжнародній практиці виділяють два види ризику: аудиторський ризик та ризик бізнесу (аудитора або аудиторської фірми) [13, с.241].

Аудиторський ризик – пов'язаний з недостовірністю вихідної інформації (первинних документів, даних бухгалтерського обліку та звітності), на підставі якої готується аудиторський висновок (звіт).

Ризик бізнесу – це ймовірність того, що аудитор зазнає втрат та / або репутації в процесі ускладнень взаємовідносин між ним і клієнтом, навіть якщо аудиторський висновок буде позитивним. Цей вид ризику залежить від чесності клієнта, недоліків законодавства, некомпетентності персоналу та низки інших факторів.

Аудиторський ризик є наслідком двох чинників: ризику того, що можуть мати місце суттєві помилки у фінансових звітах, а також ризику того, що ці істотні помилки не буде виявлено. Аудиторський ризик є функцією ризику суттєвого викривлення.

З метою розробки аудиторських процедур для визначення наявності суттєвих викривлень для фінансових звітів в цілому, аудитор повинен ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення на рівні:

- фінансових звітів;
- тверджень для класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, які створюють йому основу для розробки та використання подальших аудиторських процедур.

Ризики суттєвого використання на рівні фінансових звітів – це ризики, що стосуються фінансових звітів в цілому та можуть потенційно вплинути на значну кількість тверджень. Ризики такого характеру часто пов'язані з середовищем контролю суб'єкта господарювання.

Ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень складаються з таких двох компонентів:

- «властивий ризик» - це сприйнятливість твердження до викривлення, яке може бути суттєвим, окремо або в сукупності з іншими твердженнями, якщо

припустити відсутність відповідних заходів внутрішнього контролю. Ризик таких викривлень більший для деяких тверджень та пов'язаних з ними класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, ніж для інших;

- «ризик контролю» це ризик, що не можна буде своєчасно запобігти викривленню, яке може відбуватися в твердженні та бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, або виявити та виправити його за допомогою системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Цей ризик є функцією ефективності структури та функціонування системи внутрішнього контролю в досягненні цілей суб'єкта господарювання щодо складання фінансових звітів суб'єкта господарювання. Ризик контролю існує завжди внаслідок обмежень системи внутрішнього контролю [198].

Властивий ризик та ризик контролю – це ризики суб'єкта господарювання, які існують незалежно від аудиторської перевірки фінансових звітів. Від аудитора вимагається оцінити ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень як основи для подальших аудиторських процедур, хоча така оцінка є більш професійним судженням, ніж точною оцінкою ризику. Якщо оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення складається з очікування операційної ефективності процедур контролю, то в такому випадку аудитор виконує тести процедур контролю для підтвердження оцінки ризику. Міжнародні стандарти аудиту, як правило, не посилаються окремо на оцінку властивого ризику та ризику контролю, а переважно на комбіновану оцінку «ризика суттєвого викривлення», хоча вони описують комбіновану оцінку ризику суттєвого викривлення, аудитор може здійснювати окрему чи комбіновану оцінку властивого ризику та ризику контролю, залежно від аудиторських процедур та міркувань практичності. Оцінку ризику суттєвого викривлення може виражатися в кількісних одиницях (у відсотках), або не кількісних одиницях.

Одним з елементів аудиторського ризику є «ризик невиявлення» - це ризик того, що аудитор за допомогою аудиторських процедур не виявлять викривлення, яке існує в твердженні і може бути суттєвим окремо або у сукупності з іншими викривленнями. Ризик невиявлення не можна зменшити до нуля, тому що аудитор,

як правило, не перевіряє весь клас операцій, всі залишки на рахунках або розкриття всієї інформації, а також внаслідок інших чинників. Ці інші чинники охоплюють можливість того, що аудитор може обрати невідповідну аудиторську процедуру, неправильно застосувати відповідну аудиторську процедуру або неправильно тлумачити результати аудиторської перевірки.

Ризик невиявлення пов'язаний з характером, часом та обсягом аудиторських процедур, які аудитор визначає для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. При даному рівні аудиторського ризику прийнятний рівень ризику невиявлення обернено пропорційний оцінці ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень. Чим більший ризик суттєвого викривлення тим менший ризик невиявлення можна прийняти. І, навпаки, чим менший ризик суттєвого викривлення існує, тим більший ризик невиявлення можна прийняти.

Зарубіжні вчені-економісти [13, с. 241; 261, с. 109 та ін.] пропонують визначати величину аудиторського ризику за такою формулою:

$$AP = BP \times PK \times PH, \quad (3.1)$$

де AP – аудиторський ризик;

BP – властивий ризик;

PK – ризик контролю;

PH – ризик невиявлення.

Визначена, таким чином, на початковій стадії величина аудиторського ризику не є сталою. Його значення може змінюватися під час проведення аудиторської перевірки. У зв'язку з тим може змінюватися кількість аудиторських процедур, напрями аудиту, коригуватися загальна стратегія та план перевірки. Як свідчить зарубіжний досвід прийнятна величина аудиторського ризику становить від 1 до 5%. Величину аудиторського ризику можна виражати не тільки в процентах (відсотках), коефіцієнтах, абсолютному значенні, але вона може бути визначена аудитором словами: «низький», «середній», «високий».

Величина аудиторського ризику прямо пов'язана ще з одним важливим для аудиту питанням – визначення рівня суттєвості.



Згідно з МСА 320 «Суттєвість в аудиті» під час здійснення аудиторської перевірки аудитор повинен оцінити суттєвість у взаємозв'язку з аудиторським ризиком. Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийнятих на основі фінансових звітів. Аудитор повинен розглянути суттєвість на рівні фінансових звітів вцілому, і щодо сальдо окремих рахунків класів операцій та інформації, що розкривається. Оцінка суттєвості Міжнародними стандартами аудиту не регламентується, а наведено лише рекомендації і вказується те, що така оцінка є предметом професійного судження аудитора. Між суттєвістю і аудиторським ризиком є зворотній взаємозв'язок: чим вищий рівень суттєвості, тим нижчий аудиторський ризик, і навпаки. Аудитор повинен враховувати цей взаємозв'язок між суттєвістю й аудиторським ризиком при визначенні характеру, розрахунку часу та обсягу аудиторських процедур, а також після виявлення істотних викривлень інформації у фінансових звітах [198, 413-414].

Невід'ємною складовою частиною аудиту ефективності є планування, яке забезпечує високий рівень здійснення аудиторської перевірки. За визначенням відомого британського економіста Р.Доджа, основна мета планування аудиту полягає в тому, щоб надати суб'єкту господарювання ефективні економічні послуги у визначений проміжок часу [93].

Основним завданням планування аудиту ефективності праці та її оплати є:

- визначення процедур для отримання необхідних і достатніх аудиторських доказів;
- збереження в розумних межах величини витрат на проведення аудиту;
- реалізація системного підходу в процесі аудиту;
- забезпечення контролю якості й оцінки результатів.

В процесі планування аудитор розробляє модель аудиторської перевірки, виходячи з власного розуміння бізнесу суб'єкта господарювання і спираючись на оцінку аудиторського ризику.

Планування аудиту ефективності включає розробку загальної стратегії та плану аудиту для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.

Загальна стратегія аудиту визначає обсяг, час та напрямок аудиту і допомагає у розробці більш детального плану аудиту ефективності. Розробка загальної стратегії аудиту ефективності повинна включати:

- визначення характеристик завдання, що визначають його обсяг;
- уточнення цілей надання висновку із завдання для планування часу аудиту та характеристик необхідного інформування;
- розгляд важливих факторів, що визначають пріоритет аудиту ефективності;
- уточнення характеру, часу та обсягу ресурсів, необхідних для виконання завдання [198, с. 1077].

Після обрання загальної стратегії, аудитор повинен розробити детальний план аудиту ефективності, орієнтуючись на необхідність досягнення цілей аудиту при ефективному використанні ресурсів.

План аудиту є більш деталізованим, ніж загальна стратегія. Він розглядає характер, час та обсяг аудиторських процедур, що повинні виконуватися членами групи із завдання для отримання достатніх і відповідних доказів. План аудиту ефективності повинен включати:

- опис характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінки ризиків (операції, ділянки, системи обліку і внутрішнього контролю тощо);
- опис характеру, часу та обсягів запланованих подальших процедур на рівні тверджень;
- інші аудиторські процедури, які необхідно виконати відповідно до поставлених цілей.

Усі суб'єкти господарювання здійснюють свою діяльність в рамках певного правового поля, тому аудит ефективності праці та її оплати передбачає перевірку правильності ведення обліку праці та її оплати на предмет його відповідності діючим нормам законодавства. У зв'язку з цим план аудиту ефективності праці т її оплати також повинен містити перелік питань, пов'язаних з розрахунками за заробітною платою (додаток Я.2).

Також під час розробки плану особливу увагу слід сконцентрувати на наступних питаннях:

- наскільки діяльність господарюючого суб'єкта відповідає положенням та вимогам нормативно-правових документів; чи були розроблені і прийняті в їх розвиток документи чи заходи, необхідні для ефективного здійснення цієї діяльності і чи проводився аналіз їх результатів з метою оцінки ефективності;
- відображення в обліковій політиці підприємства питань витрат на оплату праці;
- положення колективного договору, трудової угоди (контракту) та фактична їх реалізація;
- організації обліку оплати праці на підприємстві (зокрема, елементів, що її утворюють);
- наявності внутрішньої звітності та її інформативності для різних рівнів управління;
- наскільки відповідає організаційна структура об'єкта перевірки політиці керівництва підприємства і методам досягнення поставлених цілей стосовно ефективного використання праці працівників господарюючого суб'єкта;
- чи існує в організації чітке розмежування функцій, повноважень і відповідальності на кожному рівні управління персоналом підприємства;
- наявність системи вимірювання, звітності й моніторингу діяльності підприємства у сфері оплати праці, котра б давала впевненість в отриманні достовірної інформації про його результати роботи;
- раціональність організації оплати праці на підприємстві;
- наявність і стан системи нормування праці;
- методи встановлення норм праці;
- економічну доцільність застосування діючих на підприємстві систем і форм оплати праці;
- кількісне вираження елементів тарифної системи та їх відповідність особливостям діяльності підприємства;
- наскільки обґрунтованою є постійна частина заробітної плати в загальній її структурі;
- наявність системи компенсаційних виплат;

- системи стимулювання як індивідуальної, так і колективної праці та їхній взаємозв'язок з кінцевими результатами діяльності підприємства;
- забезпеченість підприємства інформаційними технологіями та програмними продуктами;
- здатність підприємства забезпечувати реалізацію функцій заробітної плати як для працівника, так і для працедавця;
- наявність процедур і здійснення заходів з підвищення рівня продуктивності праці та ін.

Обов'язковими елементами плану аудиту ефективності праці та її оплати повинні бути:

- цілі конкретного заходу, при цьому вони повинні мати чіткий характер і дозволяти вирішувати конкретні завдання управління працею підприємства;
- перелік питань та об'єктів перевірки;
- показники і критерії оцінки ефективності використання й управління працею працівників, котрі необхідні для формування чітких і об'єктивних результатів перевірки;
- потенційні джерела отримання даних, котрі можуть бути використані у якості аудиторських доказів;
- загальний опис методики проведення перевірки (процедура збору фактичних даних і доказів);
- строки проведення перевірки з деталізацією за основними етапами;
- список групи перевіряючих, включаючи відповідальних за конкретні напрямки перевірки, а також незалежних спеціалістів, які залучаються на основі договору перевірки;
- приблизний обсяг необхідних матеріальних і фінансових ресурсів.

Як правило, план перевірки не є жорстко встановленим документом. У випадку, якщо під час перевірки виявилися факти, не виявлені в ході попереднього вивчення об'єкту контролю, або була необхідність у додаткових спеціалістах, то в неї можуть вноситись необхідні зміни. Хоча бажано, щоб практика внесення змін не мала масштабного характеру. Інакше це може відобразитись на ефективності

контрольної діяльності. При цьому чітка організація аудиту ефективності потребує балансу між гнучкістю планування і жорсткими вимогами, обов'язковими до виконання.

На контрольно-аналітичній стадії здійснення аудиту ефективності праці та її оплати проводяться аудиторські процедури, завдання яких є підтвердження законності проведених господарських операцій, достовірності їх відображення в обліковій системі та фінансовій звітності.

В зарубіжній та вітчизняній економічній літературі наводяться різні визначення поняття «аудиторські процедури». Так, Е.А. Аренс і Дж. К. Лобек під аудиторськими процедурами розуміють «групи конкретних детальних інструкцій про особливості збирання свідчень того чи іншого типу на кожному етапі аудиту» [13, с. 169]. Ці автори ототожнюють поняття процедури та інструкції (стандарти аудиту). Дж.К. Робертсон застерігає, що не слід плутати аудиторські стандарти з аудиторськими процедурами – конкретними діями аудиторів з метою оприлюднення даних під час аудиторської перевірки [261, с. 16].

Вітчизняні вчені-економісти О.А. Петрик, К.І. Редченко, В.С. Рудницький та ін. вважають, що аудиторські процедури – це дії аудитора, які здійснюються з метою збирання аудиторських доказів [239, с. 65; 256, с. 128; 266, с. 7; 265, с. 43]. Наведене визначення є більш вдалим, але все ж таки потребує доповнення, оскільки аудиторські процедури застосовують на всіх стадіях та етапах аудиту. Тому з врахуванням зауважень, аудиторські процедури – це система організаційно-методичних дій аудитора, спрямованих на отримання достатніх доказів на всіх стадіях та етапах аудиту.

Одним з найбільш поширених категорій аудиторських процедур, що використовуються відповідно до оцінених ризиків є процедури тестування і процедури по суті.

Зміст тестування полягає в тому, що аудитор формує перелік питань для оцінки відповідного об'єкта дослідження і послідовно відповідає на них, використовуючи необхідні аудиторські процедури та отримуючи аудиторські докази.

Існує декілька загальних правил складання і заповнення аудиторських тестів:

- аудиторські тести складаються за принципом «від загального до конкретного», а відповіді на питання тестів даються навпаки – від конкретних до загальних;
- аудитори самі складають тести і самі на них відповідають. Якщо на сформульовані у письмовому вигляді питання відповідають інші особи, цей методичний прийом має назву аудиторського анкетування;
- відповіді на питання тестів можуть бути оформлені у стверджувальній чи заперечній формі («так – ні»); у вигляді спеціальних позначень або цифр; у вигляді посилань на інші аудиторські робочі документи. За потреби відповідь деталізується [256, с. 108-109].

У практичній діяльності аудиторів США, Великобританії та інших країн застосовується багато видів аудиторських тестів. В Україні питання систематизації аудиторських тестів у наукових джерелах майже не розглядалися. Спостерігаються значні розбіжності між поглядами вчених-економістів на види аудиторських тестів і методику їх застосування.

Наприклад, британський вчений Р. Додж у своїй монографії називає такі різновиди аудиторських тестів:

- незалежні тести (перевірки господарських операцій і залишків на рахунках, а також інші процедури, наприклад, аналітична перевірка, завдяки яким аудитор отримує докази стосовно повноти, правильності і законності інформації, що міститься у бухгалтерських записах та фінансовій звітності);
- тести на відповідність (перевірка відповідності процедур внутрішнього контролю встановленим нормам);
- ротаційні тести (об'єкти аудиту вибираються по чергово, з допомогою принципів ротації, тобто перестановки);
- глибинні тести (можуть бути як незалежними тестами, так і тестами на відповідність; спрямовуються на певну господарську операцію, яка перевіряється на всіх стадіях облікового циклу);

- тести слабких місць (перевіряються конкретні аспекти внутрішнього контролю, які викликають недовіру);
- спрямовані тести (незалежні глибинні тести, призначені для послідовного контролю за здійсненими господарськими операціями);
- наскрізні тести (обмежена форма глибинних тестів, яка використовується для підтвердження адекватності системи обліку);
- тести відсікання (призначені для перевірки правильності складання фінансової звітності незалежно від ступеня ефективності внутрішнього контролю);
- тести на переоцінку (перевірка документів від головної книги через реєстри обліку до первинних документів);
- тести на недооцінку (перевірка від первинних документів до головної книги) [93, с. 92-95, 106-107].

Американський аудитор Дж.К. Робертсон доповнює цей перелік. Він перераховує ще й такі види тестів:

- тести перевірки внутрішнього контролю;
- тести вибіркового контролю;
- комп'ютерні тести (перевірка засобів внутрішнього контролю в комп'ютерному середовищі) [261, с. 165].

Наявність незалежних аудиторських тестів дозволило нам протиставити їм погоджені тести – тести внутрішнього контролю. Тести внутрішнього контролю є досягненням впевненості у його ефективності та здатності своєчасно виявити помилки і перекручення, якщо внутрішній контроль визнано надійним, аудитори можуть значно скоротити аудиторські процедури або навіть відмовитися від деяких із них. Тести внутрішнього контролю необхідно погоджувати з суб'єктом господарювання, оскільки для їх здійснення необхідна тісна взаємодія з його управлінським персоналом і доступ до його інформаційних систем, документації, активів та інших ресурсів.

Тести внутрішнього контролю, які своєю природою є тестами на відповідність, у більшості випадків зводяться до перевірки так званих слабких місць

внутрішнього контролю. Аудитори за допомогою попереднього обстеження об'єктів перевірки визначають перелік слабких місць у системі внутрішнього контролю і намагаються з'ясувати ступінь надійності цієї системи.

В умовах комп'ютерної обробки даних більшість тестів внутрішнього контролю спрямовуються на дослідження інформаційних систем і технологій в обліку. Таким чином, останнім часом набули поширення тести інформаційних систем та технологій, основне призначення яких – отримання підтверджень ефективності функціонування системи внутрішнього контролю в комп'ютерному середовищі.

Класичне визначення процедур по суті – це аудиторські процедури, які виконують для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень, вони включають:

- докладні тести деталей за групами операцій, балансовими рахунками та розкриття інформації;
- аналітичні процедури по суті [198].

Процедури по суті не потрібно погоджувати з управлінським персоналом господарюючого суб'єкта. Вони плануються і виконуються аудиторами самостійно та дозволяють отримати необхідні докази щодо конкретних об'єктів перевірки.

Процедури по суті завжди є тестами на суттєвість. В зарубіжній літературі їх поділяють на тести залишків на рахунках, або тести елементів сальдо. Подвійний поділ є раціональним способом організації аудиту.

Після завершення етапу планування, який передбачає відбір тем і об'єктів, підбір відповідного кадрового забезпечення, вибір аудиторських процедур та ін., починається безпосередньо етап аудиту ефективності, змістом якого є збір необхідної інформації і достатніх фактичних даних для отримання аудиторських доказів відповідно до поставлених цілей перевірки, критеріїв оцінки ефективності й вибраними методами.

В якості доказів в аудиті може використовуватись будь-яка інформація, яка дозволяє аудиторам сформулювати об'єктивну думку з питань ефективності управління працею та її оплатою. Обсяг інформації, необхідної для формування аудиторських оцінок, не підлягає жорсткій регламентації і визначається на основі



професійного судження аудитора про розмір інформації, необхідної для формування висновків та результатів перевірки.

Інформація, яка міститься у внутрішніх джерелах достовірніша, якщо відповідні процедури внутрішнього контролю є ефективними [198, с. 450].

Аудиторські докази – це вся інформація, яку використовує аудитор для формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка. Вони охоплюють інформацію, яка міститься в облікових записах, що є основою фінансових звітів та іншої інформації. Не очікується, що аудитори розглядатимуть всю інформацію, яка може існувати. Аудиторські докази, які є накопичувальними за характером, охоплюють аудиторські докази, отримані від аудиторських процедур, виконаних в ході перевірки, і можуть містити аудиторські докази, отримані з інших джерел, таких як попередні аудиторські перевірки та процедури контролю якості на фірмі щодо прийняття клієнтів та продовження роботи з ними [198, с. 448].

Згідно МСА 500 «Аудиторські докази», аудиторські докази повинні бути достатніми та відповідними. Достатність – це критерій кількості аудиторських доказів. Відповідність – це оцінка якості аудиторських доказів, тобто їх доречності та достовірності щодо підтвердження класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації і пов'язаних з нею тверджень або виявлення викривлень в них [198, с. 449].

Однак, крім вищенаведених аудиторських процедур, притаманних аудиту фінансової звітності, при проведенні аудиту ефективності необхідно використовувати ще такі процедури як опитування, анкетування, експеримент.

Опитування є інструментом отримання аудиторських доказів, з допомогою якого аудитор може отримати інформацію про робочий процес та судження працівників з певних питань. Під час проведення опитування кожний наступний факт доповнює або спростовує попередні, розкриває додаткові факти і неочікувані взаємозв'язки, фактори та обмеження. Отримані таким чином аудиторські докази дають можливість аудиторам визначати ті проблемні питання, які потребують оптимізації.

Процедури анкетування дають можливість отримати достатню кількість аудиторських доказів від великої кількості працівників підприємства. В порівнянні з опитуванням анкетування є більш об'єктивним і економним інструментом одержання інформації про відношення працівника до праці, який може часто використовуватись, оскільки опитування є затратнішою процедурою і, як правило, застосовується до невеликої кількості працівників. Анкетування є особливо інформативними для оцінки взаємовідносин у колективі, мотивації до праці, систем оплати та стимулювання праці, компенсаційних виплат, ефективності діяльності керівників різних рівнів у сфері оплати праці та ін.

Експеримент є найбільш трудомісткою процедурою аудиту ефективності. Однак він є і найбільш ефективним інструментом отримання аудиторських доказів для формулювання обґрунтованих висновків та рекомендацій. Ця процедура дає можливість порівняти результати експериментальної і контрольної груп працівників у процесі діяльності підприємства за визначеними заздалегідь параметрами.

На контрольно-аналітичній стадії аудиту ефективності праці та її оплати перевіряється:

- правильність нарахування основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат;
- правильність оформлення документів, на підставі яких нараховувалася заробітна плата (табелів обліку використання робочого часу, нарядів, рапортів, контрактів, розрахунково-платіжних відомостей та ін.);
- реальність відображення у первинних документах та формах звітності чисельності працівників та середньоспискової чисельності працюючих на підприємстві;
- правильність визначення обсягів виконаних робіт;
- правильність віднесення витрат з оплати праці на собівартість продукції;
- структура джерел формування фонду оплати праці;
- ефективність використання фонду оплати праці та правильність відображення його в обліку та у фінансовій звітності;

- правильність розподілу витрат на оплату праці між видами готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг) та по звітних періодах;
- своєчасність розрахунків з працівниками з оплати праці;
- правильність нарахувань на фонд оплати праці і утримань із заробітної плати та своєчасності їх сплати пенсійному фонду, органам соціального страхування тощо;
- стан обліку розрахунків з оплати праці;
- правильність розрахунку середньої заробітної плати для різноманітних цілей;
- повнота розкриття інформації про оплату праці у звітності;
- дотримання підприємством податкового законодавства при утриманні податків із фізичних осіб тощо [273, с. 262; 290, с. 268, 273; 330, с. 143].

Для перевірки вищенаведених пунктів використовують аудиторські процедури, передбачені МСА 500 «Аудиторські докази» [198, с. 455-457].

При дослідженні організації оплати праці слід застосовувати наступні процедури, а саме:

- при аналізі тарифної системи основними процедурами для отримання аудиторських доказів є аналітичні процедури, перевірка, запит, анкетування та експеримент;
- при аналізі систем і форм оплати праці – аналітичні процедури, перевірка, запит, анкетування та експеримент;
- при перевірці системи нормування праці – аналітичні процедури, перевірка, запит, підтвердження, анкетування та експеримент;
- при аналізі системи стимулюючих виплат – аналітичні процедури, опитування, анкетування та експеримент;
- при аналізі системи компенсаційних виплат – аналітичні процедури, перевірка, опитування, анкетування та експеримент;
- при аналізі стану виконання положень колективних договорів, трудових угод (контрактів) – опитування, анкетування та перевірка;

- при перевірці діяльності працівників різних рівнів управління оплатою праці на підприємстві – аналітичні процедури, опитування, анкетування та експеримент;
- при перевірці програмного забезпечення обліку оплати праці – перевірка, аналітичні процедури та опитування.

Однак перевірці елементів організації оплати праці повинна передувати оцінка організаційної структури відділу праці та заробітної плати. Для цього слід вивчити інформаційні потоки між цим відділом та іншими підрозділами підприємства.

Перевірку організації оплати праці на підприємстві доречно розпочати із аналізу нормування праці, який включає вивчення охоплення працівників нормуванням праці, ступеня виконання норм, їх якості і рівнонапруженості.

Охопленість працівників нормуванням праці характеризується часткою робіт, які нормуються в загальній їх кількості. Практика діяльності хлібопекарських підприємств показує необхідність перевірки впливу якості діючих норм, котра характеризується їх складом і структурою, рівнем виконання і напруженістю. Ступінь виконання норм можна оцінити на підприємстві двома способами. При першому порівнюється кількість виготовленої продукції за звітний період з тією кількістю, котру повинен зробити працівник відповідно до встановлених норм. При другому – порівнюється нормований час (в годинах) на всі виконані роботи за звітний період і час, фактично затрачений на їх виконання (в годинах по таблицю).

Необхідно дослідити фактори, які впливають на рівень виконання норм. Практика показує, що на багатьох хлібопекарських підприємствах відсутній точний облік фактично відпрацьованого часу, а також облік часу на понаднормові роботи і його втрати. Все це не дозволяє достовірно визначити відсоток виконання норм виробітку і, відповідно, враховувати й контролювати затрати праці.

Перевірка рівня напруженості норм дасть можливість виявити відповідність діючих норм праці необхідним затратам праці в даних організаційно-технічних умовах.

Важливою ділянкою аудиту ефективності праці та її оплати є дослідження тарифної системи, яка застосовується на хлібопекарських підприємствах. Оскільки

тарифно-кваліфікаційні довідники містять нормативно-довідкові дані, яких слід дотримуватись, то аудит ефективності передбачає перш за все оцінку правомірності встановлення розрядів і визначення рівня кваліфікації на основі порівняння з їхніми даними. Тут може бути проведена також вибіркова атестація рівня кваліфікації і професійної компетентності працівників за наступними показниками:

- освіта;
- здатність до раціональної організації виконуваної роботи;
- здатність аналізувати проблемні ситуації, які виникають під час роботи і, відповідно, приймати правильні рішення чи робити необхідні висновки;
- здатність адаптуватись до нової ситуації та застосовувати нові підходи до вирішення наявних проблем;
- готовність до виконання завдання, які не входять до посадових обов'язків й самостійності їх виконання;
- якість виконання дорученої роботи, рівень відповідальності за доручену справу;
- інтенсивність праці, здатність і готовність виконувати великі обсяги роботи;
- вміння організувати працю підлеглих працівників;
- стиль спілкування: з підлеглими та з керівництвом;
- масштаб керівництва тощо.

Аналіз результатів вибіркової атестації дасть можливість зробити висновки про рівень тарифного нормування оплати праці. Правильність тарифікації є обов'язковою умовою ефективного функціонування тарифної системи.

Також слід провести вибіркoву перевірку правильності тарифікації робіт і працівників. Порівняння середнього тарифного розряду робіт та працівників дозволяє зробити наступні висновки:

- якщо середній розряд робіт рівний чи несуттєво відрізняється від середнього розряду працівників, то організація праці, зокрема тарифного нормування, правильна;

- якщо середній розряд робіт перевищує середній розряд працівників, але не більше ніж на 1, то така ситуація є допустимою. Вона в певній мірі стимулює працівників підвищувати кваліфікацію;
- якщо середній розряд робіт перевищує середній розряд працівників більш ніж на 1, то наслідком такої ситуації є, як правило, збільшення браку продукції;
- якщо середній розряд працівника вищий, ніж середній розряд робіт, то підприємство зобов'язане виплачувати працівнику так звану міжрозрядну різницю. Це призведе до перевитрат фонду оплати праці.

При вивченні тарифної системи необхідно перевірити обґрунтованість тарифної ставки першого розряду. На досліджуваних нами підприємствах хлібопекарської промисловості (ВАТ «Запорізький хлібокомбінат № 1», ТОВ «Надзбруччя хліб», ПП «Коломийський хлібокомбінат») розмір ставки першого розряду відповідає розміру мінімальної заробітної плати, а у КП «Чинадіївська хлібопекарня» він становить - 120% розміру мінімальної заробітної плати, як це передбачено колективним договором.

Важливим аспектом є також перевірка частки тарифної системи в структурі заробітної плати. В конкретних організаційно-технічних умовах найбільш оптимальною є частка тарифу, узгоджена з нормуванням праці на підприємстві і особливостями організації оплати праці.

Дослідження систем і форм оплати праці слід розпочинати з виявлення умов, при яких економічно доцільно використовувати форми почасової або відрядної систем оплати праці. При цьому необхідно вивчити особливості технології, обладнання, організації виробництва і оплати праці, вимог до якості роботи, необхідності врахування особистісних й колективних інтересів.

Почасова система оплати праці все частіше взаємодіє з відрядною, а також із системою преміювання, адже в умовах загострення конкурентної боротьби важливого значення набуває преміювання за економію ресурсів, яке сприяє зниженню витрат виробництва. Тому перевірку систем та форм оплати праці доцільно завершити аналізом преміальної системи.

Преміям належить важливе місце в матеріальному стимулюванні праці, оскільки преміювання дозволяє пов'язати заробітну плату із різними характеристиками праці і на цій основі забезпечувати індивідуальну чи колективну матеріальну зацікавленість в кількісних та якісних результатах праці, а також зниження витрат на виробництво і підвищення його рентабельності. Тому під премією, на нашу думку, необхідно розуміти елемент додаткової частини заробітної плати, яка виплачується працівникові за досягнення певних показників.

Таким чином, премії є різновидом стимулюючих виплат. Однак, на відміну від стимулюючих доплат і надбавок, які мають постійний характер (регламентуються нормативно-правовими актами), премії призначені заохочувати працівників вирішувати певні завдання (економія виробничих ресурсів, підвищення якості продукції, введення в дію об'єкта, виконання особливо важливих завдань тощо) і можуть носити періодичний характер чи бути разовими.

Відмінність премії від основної заробітної плати полягає в тому, що основна заробітна плата характеризує затрати праці, а премії – її результати. Основна заробітна плата характеризує об'єктивну сторону праці і не враховує суб'єктивного відношення працівника до своєї трудової діяльності. Преміюванню ж підлягає праця не будь-якого змісту, а праця, яка призвела до досягнення раніше встановлених виробничих показників. Право на премію виникає не після будь-якого проміжку часу, а лише після такого періоду (місяць, квартал і т.д.), з яким пов'язуються досягнення встановлених показників.

Преміальна система складається з елементів, які знаходяться у тісному взаємозв'язку. До таких елементів відносять: показники і умови преміювання; коло працівників, яких преміюють; розміри преміальних виплат; порядок розрахунку премій; періодичність преміювання; джерела преміювання; перелік виробничих недоліків, у зв'язку з якими премія не нараховується.

Формою вираження преміальної системи на хлібопекарських підприємствах є Положення про преміювання, котре розробляється спеціалістами з праці і затверджується керівником підприємства з врахуванням вимог представницького органу працівників. На основі загального Положення про преміювання можуть

розробляти Положення про преміювання працівників окремих структурних підрозділів, які враховують специфічні умови праці на кожному з них. Крім того, допускається встановлення індивідуального порядку преміювання конкретного працівника, умови якого визначаються трудовим договором, укладеним між працівником і працедавцем. Положення про преміювання може бути також частиною Положення про оплату праці на підприємстві.

Отже, для забезпечення стимулюючої дії системи преміювання на матеріальну зацікавленість працівників вважаємо за необхідне дотримуватись наступних принципів організації системи преміювання на підприємстві:

- розмір премій не повинен бути нижчим за «порог відчутності» - 10 %;
- єдність в підході до структури заробітної плати всіх працівників підприємства, оскільки його відсутність посилює диференціацію в доходах між однаковими за складністю і відповідальністю роботами;
- адресний характер премій.

Також необхідно перевірити доцільність використання безтарифного варіанту організації оплати праці на підприємстві. Якщо безтарифна система оплати праці застосовується на підприємстві, то при її перевірці виявляється обґрунтованість встановлення кваліфікаційних рівнів працівників. Крім того, важливим моментом при безтарифному регулюванні є аналіз сукупності і ступеня впливу показників, які відображають внесок конкретного працівника в загальні результати діяльності колективу.

Здійсненні аудитором аудиторські процедури і всі зібрані докази з праці та її оплати повинні бути документально оформленні.

Порядок, зміст, зберігання та інші положення стосовно документального оформлення процесу аудиту встановлено Міжнародним стандартом аудиту 230 «Аудиторська документація». Відповідно до цього стандарту аудиторська документація означає запис виконаних аудиторських процедур, отриманих доречних аудиторських доказів та висновків, що їх дійшов аудитор (також інколи використовують такі терміни як «робочі документи» або «робоча документація») [197, с. 29].



На кожній стадії аудиту ефективності праці та її оплати повинні складатись свої характерні робочі документи. Наприклад, на початковій стадії – договір і документ попереднього аналітичного огляду (у випадку якщо аудит ефективності здійснюється зовнішнім аудитором), документи оцінки системи внутрішнього контролю і аудиторського ризику, план аудиту та інші; на контрольно-аналітичній стадії – документи здійснення аудиторських та аналітичних процедур, документи зібраних достатніх і надійних аудиторських доказів тощо; на завершальній стадії – аудиторський звіт та його рекомендації.

Аудитор повинен своєчасно зібрати аудиторську документацію та сформувати остаточний аудиторський файл після закінчення аудиту ефективності праці та її оплати. Згідно п. 6 Міжнародного стандарту 230 «Аудиторська документація» аудиторський файл – одна чи кілька папок або інших носіїв інформації, в фізичній чи електронній формі, що містять записи, які становлять аудиторську документацію за конкретним завданням [197, с. 29].

Після завершення формування остаточного аудиторського файлу, аудитор не повинен вилучати чи знищувати аудиторську документацію будь-якого характеру до закінчення періоду її зберігання [197, с. 30].

По закінченні процедур збору даних для формування аудиторських доказів здійснюється підготовка висновків за результатами перевірки. Після порівняння фактичних даних з критеріями оцінки ефективності слід підготувати висновки, котрі повинні вказувати, в якому ступені результати в перевіряючій сфері діяльності чи роботі організації відповідають використовуваним критеріям оцінки ефективності, і сформулювати висновки по відношенню до цілей, поставлених в рамках цієї перевірки. Іншими словами, шляхом порівняння фактичних даних із встановленими критеріями аудитори формують звіти за результатами перевірки, відображаючи в них, що зроблено реально і що повинно бути досягнуто відповідно до плану. Потім на їхній основі формують висновки відповідно до отриманих результатів. З врахуванням цього формуються рекомендації про те, що необхідно зробити для поліпшення існуючої ситуації і підвищення результативності управління засобами.

Тут важливо відмітити, що якість наступного етапу перевірки визначається на попередньому і залежить від якості зробленої в рамках нього роботи. Крім того, логіка побудови аудиторської перевірки передбачає можливість формування в ході її проведення висновків, які безпосередньо не відносяться до цілей перевірки, але які мають важливе значення для підвищення результативності використання праці. У зв'язку з тим відповідний орган контролю повинен передбачити процедуру доведення вказаних рекомендацій до об'єкта контролю. При цьому недоцільно їх включати в аудиторський звіт за результатами перевірки. Їх доведення необхідно здійснювати окремими інформаційними листами відповідним адресатам.

На завершальній стадії аудиту ефективності, зібрані в процесі перевірки аудиторські докази, аудитору необхідно проаналізувати на основі затверджених критеріїв оцінки ефективності. За наслідками порівняння отриманих аудиторських доказів з критеріями оцінки ефективності слід підготувати висновки, які повинні вказувати, в якому ступені результати аудиту відповідають використаним критеріям оцінки ефективності, і сформулювати висновки відносно цілей, поставлених в рамках перевірки. Тобто аудитори проводять порівняння того, що повинно бути, і таким чином виявляють чинники, які свідчать про неефективне використання ресурсів об'єктами перевірки.

При проведенні порівняльного аналізу і підготовці висновків за його результатами слід виходити тільки з одержаних та зібраних фактичних доказів. На основі зроблених висновків аудитори повинні визначити причини, які приводять до неефективних результатів діяльності об'єкту аудиту, і сформулювати відповідні висновки по кожній меті даної перевірки, які включають в аудиторський звіт.

Ці висновки повинні:

- підтверджувати відповідність тих або інших фактичних результатів діяльності об'єкта перевірки затвердженим критеріям;
- вказувати ступінь, характер й значущість виявлених відхилень від затверджених критеріїв;
- визначити причини існуючих проблем і результату, які вони можуть спричинити за собою;

- вказувати відповідальних осіб, до компетенції яких відносяться виявлені проблеми.

При цьому слід враховувати, що вагомість висновків залежить від переконливості доказів, а також логіки, використаної при їх підготовці.

У випадку якщо в результаті аудиту ефективності виявлені недоліки, а зроблені висновки вказують на можливість істотно підвищити якість і результати роботи підприємства, що перевіряється, то в такому випадку аудиторі повинні підготувати відповідні рекомендації для вживання необхідних заходів по усуненню цих недоліків.

Рекомендації, ґрунтуючись на відповідних висновках повинні бути:

- направлені на усунення основних причин існування виявлених недоліків або проблем;
- доступними, стислими і простими за формою, а також достатньо повними за змістом для їх розуміння у випадку, якщо вони розглядаються окремо;
- орієнтовані на вживання конкретних заходів і повинні бути передані управлінському персоналу підприємства, що відповідають за їх ухвалення і вповноважених на це;
- позитивними з погляду їх тональності і змісту;
- практичними, тобто здійсненими в розумний термін і враховувати правові та інші обмеження;
- економічно ефективними, тобто витрати, пов'язані з їх виконанням, не повинні перевищувати одержану вигоду;
- орієнтованими на результати, які можна оцінити, або зміряти;
- сформульовані так, щоб можна було перевірити їх виконання.

Результати аудиту ефективності повинні відобразитися в аудиторському звіті, який повинен виключати можливість неоднозначного трактування будь-яких положень і містити лише обґрунтовану та об'єктивну інформацію.

Аудиторський звіт за результатами аудиту ефективності повинен включати:

- вступну частину – в якій наводяться загальні відомості про об'єкт дослідження;

- описову частину – в якій викладається процес дослідження: які операції, процедури та системи контролювалися; які аудиторські процедури застосовувалися і в яких обсягах; яких заходів необхідно вжити підприємством для виправлення недоліків у обліку та фінансовій звітності, підвищення ефективності внутрішнього контролю; який буде позитивний ефект від запровадження таких заходів;
- рекомендації – наводяться додаткові пропозиції щодо поліпшення ведення бухгалтерського обліку, формування достовірної фінансової звітності, пропозиції щодо підвищення дієвості внутрішнього контролю, ефективності використання ресурсів підприємства;
- додатки - включають документи, які підтверджують зроблені аудитором висновки та рекомендації в аудиторському звіті.

При формуванні аудиторського звіту необхідно забезпечити:

- достовірність та повноту зібраної інформації;
- точність і об'єктивність аналізу та ґрунтовність висновків;
- реальність, конкретність та корисність наданих рекомендацій;
- переконливість (доказовість) опису висновків і рекомендацій.

Проект аудиторського звіту стосовно аудиту ефективності праці та її оплати передається для обговорення керівництву підприємства. Не виключено, що аудит ефективності може стати предметом дискусії, за наслідками якої конструктивні зауваження можуть бути не враховані. Результати обговорення проекту аудиторського звіту можуть оформлятися протоколом. Управлінський персонал підприємства здійснює моніторинг та облік стану впровадження результатів (пропозицій) аудиту ефективності праці та її оплати відображених в аудиторському звіті, який наведений нами в додатку Я.3.

### **3.2. Аналітичні процедури аудиту ефективності використання трудових ресурсів та оплати праці**

Одним з важливих завдань аудиту ефективності є оптимізація витрат на здійснення аудиторських перевірок. У вирішенні цього завдання аудиту ефективності важливу роль відіграють аналітичні процедури, основною метою яких є отримання достатніх і надійних аудиторських доказів. Здійснення аналітичних процедур дає можливість аудитору отримати значний обсяг інформації і при цьому вимагає набагато менших затрат, ніж здійснення достатніх тестів за групами операцій, балансовими рахунками та розкриття інформації.

Основними передумовами застосування аналітичних процедур в якості засобу підвищення ефективності аудиту є:

- формування концепції системно-орієнтованого аудиту та аудиту, який орієнтується на ризик;
- посилення вимог до якості результатів аудиту і розширення сфери відповідальності аудиторів.

Аналітичні процедури мають властивість доповнювати і посилювати ефективність аудиторських тестів та документальних перевірок. Застосовуючи аналітичні процедури можна виявити слабкі сторони господарюючого (економічного) суб'єкта, суперечності в інформаційних джерелах, натрапити на суттєві помилки, зміст яких розкривається в подальшому з допомогою інших аудиторських процедур або спрогнозувати його фінансово-господарську діяльність у майбутньому [256, с. 173].

Практика здійснення аудиту та вивчення зарубіжної і вітчизняної економічної літератури свідчить про об'єктивну необхідність застосування аналітичних процедур в аудиторському процесі. І це закономірно, оскільки аналітичні процедури є одним із видів аудиторських процедур, які аудитор використовує для формування аудиторських доказів високого рівня достовірності. Міжнародний досвід аудиту свідчить про те, що питома вага аналітичних процедур під час аудиту має тенденцію до стабільного зростання. Зокрема, на думку аудиторів, аналітичні процедури

допомагають виявити 27,1% помилок, прогнозування і дискусії – 18,5%, а разом взяті ці «неточні» процедури – 45,6% помилок [261, с. 122]. Крім того, значення аналітичних процедур полягає ще в тому, що вони менш трудомісткі і більш ефективні порівняно з аудиторськими процедурами (перерахунок, огляд, підтвердження тощо), які орієнтовані на первинні документи і облікові регістри.

Механізм застосування аналітичних процедур регламентується МСА 520 «Аналітичні процедури», структура якого наведена в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

### Структура МСА 520 «Аналітичні процедури» [180]

№ п/п	Розділи МСА «Аналітичні процедури»
1.	Вступ (стадії аудиту, на яких застосовують аналітичні процедури; визначення аналітичних процедур)
2.	Характер та цілі аналітичних процедур
3.	Аналітичні процедури як процедури оцінки ризиків
4.	Аналітичні процедури як процедури по суті <ul style="list-style-type: none"> <li>- прийнятність використання аналітичних процедур по суті до конкретних тверджень;</li> <li>- достовірність даних;</li> <li>- чи є прогноз достатньо точним;</li> <li>- прийнятна величина відхилення облікових сум від прогнозованих даних</li> </ul>
5.	Аналітичні процедури в загальному огляді наприкінці аудиторської перевірки
6.	Дослідження незвичайних статей

У зарубіжній та вітчизняній економічній літературі наводяться різні визначення аналітичних процедур, які можна згрупувати таким чином: перша група економістів вважає, що аналітичні процедури – це методи отримання аудиторських доказів, які полягають у виявленні, аналізі та оцінці співвідношень між фінансово-економічними показниками діяльності суб'єкта господарювання, який перевіряється [277, с. 201; 88, с. 186; 227 с. 206]; друга група трактує аналітичні процедури як аналіз найважливіших показників і співвідношень, включаючи підсумкове дослідження відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації, що стосується цієї справи, або відхиляються від показників, які очікуються [36, с. 73;

232, с. 52]. Однак інша група економістів дане визначення доповнює ще й оцінкою. Зокрема, вони вважають, що під аналітичними процедурами слід розуміти аналіз й оцінку отриманої аудиторами інформації, дослідження важливих фінансово-економічних показників економічного суб'єкта, що перевіряється, з метою виявлення незвичайних та неправильно відображених в обліку фактів господарської діяльності, а також з'ясування причин таких помилок і викривлень [228, с. 207; 341, с. 218; 263, с. 144].

Е.А. Аренс, Дж. Лоббек та Н.І. Дорош визначають аналітичні процедури як оцінку фінансової інформації на основі вивчення ймовірних співвідношень між фінансовими та нефінансовими даними, в тому числі порівняння записаних сум з очікуваними сумами, які визначив аудитор [13, с. 205; 97, с. 321].

На думку Ф.Л. Дефліза, Г.Р. Дженника, В.М. О'Рейлі, М.Б. Хірша, яка відповідає визначенню Положення SAS № 56, аналітичні процедури дозволяють провести обґрунтовані перевірки бухгалтерських рахунків / класів господарських операцій і передбачають оцінку фінансової інформації, отриманої шляхом всебічного аналізу залежності між фінансовою і нефінансовою інформацією [16, с. 230].

Відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, аналітичні процедури – це оцінка фінансової інформації, зроблена на основі аналізу можливих взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури охоплюють також вивчення ідентифікованих відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій відповідній інформації або суттєво відхиляються від прогнозованих сум [198, с. 137, 457, 483].

Всі наведені визначення аналітичних процедур заслуговують на увагу. В кожному з них підкреслюється та чи інша їх особливість. Однак спільним недоліком цих визначень є те, що в них відсутня інформація про аналітичні процедури як одного із видів аудиторських процедур по суті. Тому під аналітичними процедурами слід розуміти один із видів аудиторських процедур оцінки ризиків та процедур по суті, зміст яких полягає в аналізі та оцінці найважливіших співвідношень між фінансовими та нефінансовими показниками і тенденцій з наступним дослідженням

незвичайних коливань, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією або відхиляються від прогнозованих значень, визначених аудитором.

Згідно Міжнародних стандартів аудиту аналітичні процедури передбачають порівняння фінансової інформації суб'єкта господарювання із:

- співставною інформацією за попередні періоди;
- передбачуваними результатами діяльності суб'єкта господарювання (наприклад, бюджетами чи прогнозами аудитора);
- аналітичною галузевою інформацією, такою, як порівняння відношення виручки (доходу) від реалізації до суми дебіторської заборгованості суб'єкта господарювання із середніми галузевими показниками або з іншими суб'єктами господарювання приблизно такого розміру у тій самій галузі.

Крім того, до аналітичних процедур також включають аналіз зв'язків:

- між елементами фінансової інформації, що, як очікується, відповідатимуть прогнозам, які ґрунтуються на досвіді суб'єкта господарювання;
- між фінансовою інформацією і відповідною не фінансовою інформацією, наприклад, витратами на оплату праці й чисельністю персоналу [198, с. 483].

Британський економіст Р. Додж до аналітичних процедур, які він розглядає як «аналітичну перевірку», відносить такі процедури:

- аналіз співвідношень різних фінансових даних (наприклад, виручки (доходу) і затрат) або фінансових і нефінансових показників (наприклад, зарплати й чисельності персоналу);
- порівняння фактичних даних з прогнозами інших видів аналізу;
- порівняння останніх звітних даних з аналогічними даними минулих періодів, показниками аналогічних підприємств або середньогалузевими показниками;
- дослідження впливу непередбачуваних факторів;
- співставлення оцінки результатів аналізу з інформацією, отриманою від інших осіб [93, с. 125].

Таким чином, аналітичні процедури повинні включати:

- аналіз співвідношень взаємопов'язаних фінансових показників (наприклад, темпів росту заробітної плати та продуктивності праці) або фінансових і



- нефінансових показників (наприклад, заробітної плати та чисельності персоналу);
- аналіз взаємоузгодженості показників форм фінансової звітності й облікових реєстрів;
  - порівняння показників за поточний і минулі періоди;
  - порівняння фактичних даних з даними бізнес-плану (прогнозними показниками);
  - порівняння фактичних даних з прогнозами аудитора;
  - розрахунок відносних коефіцієнтів звітного періоду і порівняння їх з нормативними значеннями;
  - порівняння фактичних даних з прогнозами інших видів аналізу;
  - аналіз дії непередбачуваних факторів;
  - порівняння показників підприємства з показниками споріднених підприємств даної галузі або середньогалузевими показниками;
  - порівняння залишків на рахунках звітного періоду з відповідними залишками попередніх періодів;
  - дослідження незвичайних відхилень та причин їх виникнення;
  - аналіз змін показників фінансової звітності і відносних коефіцієнтів протягом звітного періоду;
  - оцінка результатів аналізу згідно з інформацією, що отримана від інших осіб.

Міжнародний стандарт аудиту 520 «Аналітичні процедури» вказує на те, що аналітичні процедури використовуються:

- як процедури оцінки ризиків для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища;
- як процедури по суті, коли їхнє застосування може бути більш результативним або ефективним, ніж детальні тести, для зменшення ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень у фінансових звітах до прийнятно низького рівня;
- для загального огляду фінансових звітів наприкінці аудиту [198, с. 484].

Основною метою аналітичних процедур є виявлення наявності або відсутності незвичайних чи неправильно відображених у звітності та облікових регістрах фактів і результатів господарської діяльності, які визначають сфери потенційного ризику та вимагають особливої уваги аудитора [88, с. 188]. Крім того, аналітичні процедури застосовують для:

- вивчення фінансово-господарської діяльності підприємства;
- виявлення помилок та фактів перекручень у звітності і облікових регістрах;
- скорочення кількості та обсягу аудиторських процедур під час аудиту;
- оцінка фінансового стану підприємства, його дочірніх підприємств та філіалів і перспектив їх безперервної діяльності в майбутньому;
- визначення рівня ділової активності підприємства.

Аналітичні процедури повинні здійснюватись при будь-якому виді аудиту, в тому числі, і під час аудиту ефективності праці та її оплати.

При виконанні аналітичних процедур в процесі аудиту ефективності праці та її оплати аудитори в якості інформаційної бази повинні використовувати:

- Конституцію України і законодавчі акти (Господарський кодекс України, Кодекс законів про працю України, Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України, Закони України: «Про оплату праці», «Про відпустки», «Про колективні договори і угоди» та ін.), Укази Президента, Постанови Кабінету Міністрів України тощо.
- нормативні документи (національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцію про його застосування);
- установчі документи підприємства (статут);
- протоколи зборів акціонерів, ради директорів, трудового колективу;
- колективний договір, правила внутрішнього розпорядку, різні положення (про оплату праці, про преміювання тощо);
- загальноекономічні та галузеві показники;

- нормативно-довідкову інформацію міністерств і відомств, відповідно до галузевих особливостей;
- фінансову, статистичну та внутрішню звітність звітного і попередніх періодів;
- первинні документи та облікові реєстри;
- бізнес-план підприємства;
- бюджети (в тому числі бюджет витрат на оплату праці) і прогнози підприємства на звітний період;
- облікова політика підприємства;
- дані фінансового, управлінського та статистичного обліку;
- документи з інвентаризації активів і зобов'язань;
- акти перевірок контролюючих органів;
- аудиторські висновки і звіти за попередні періоди;
- дані засобів масової інформації;
- інформацію про виробничі потужності та чисельність персоналу тощо.

При виконанні аналітичних процедур під час аудиту ефективності праці та її оплати аудитори можуть застосувати різні методи: читання звітності, облікових реєстрів та первинних документів з праці та її оплати; порівняння; групування; балансовий і вертикальний аналіз; коефіцієнтний аналіз; факторний аналіз; перспективний аналіз; регресійний аналіз; економіко-статистичні методи; оцінку та інші.

Кількість, зміст і обсяг застосовуваних аналітичних процедур в процесі аудиту ефективності праці та її оплати залежить від таких факторів:

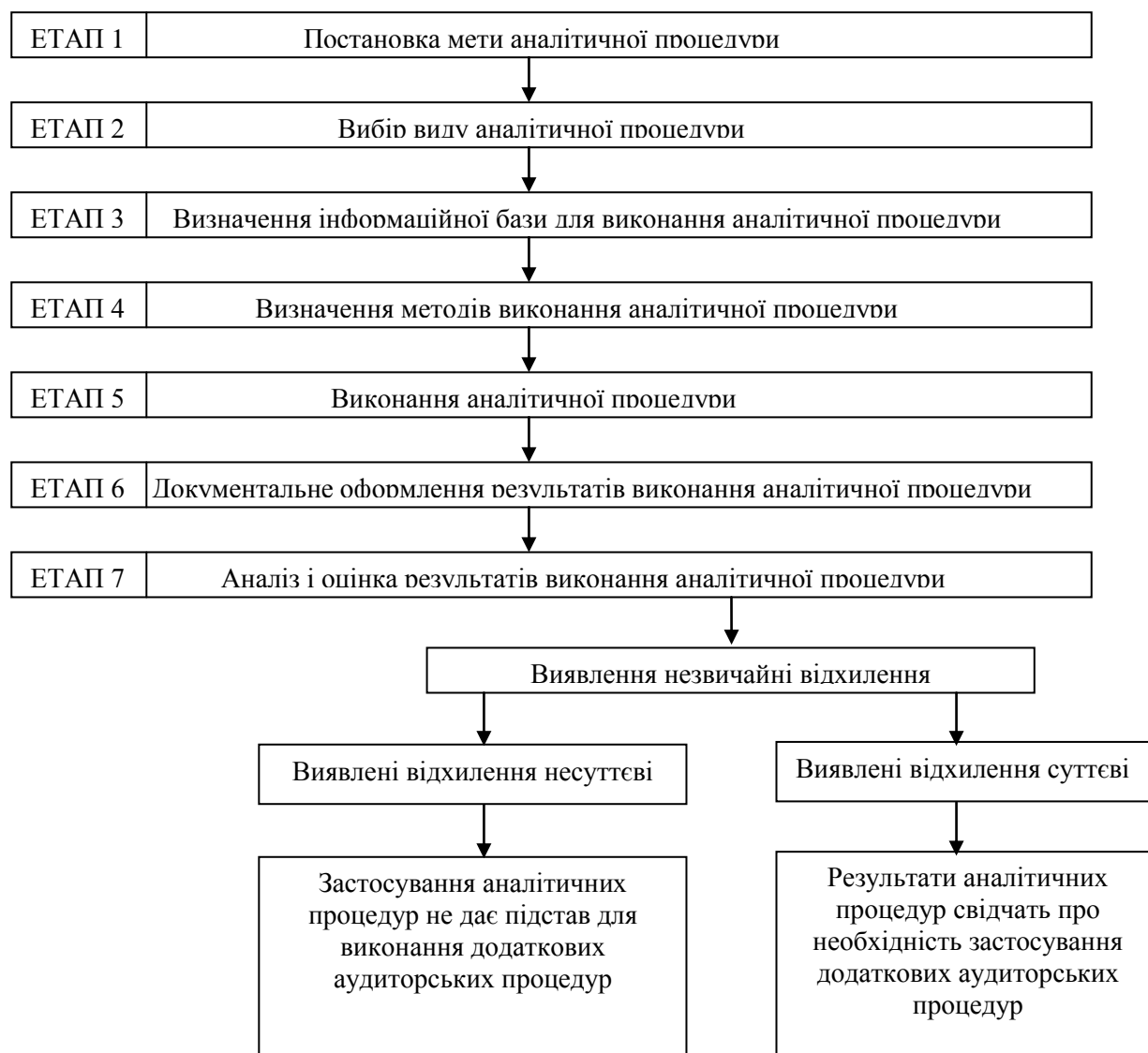
- мети проведення аналітичних процедур;
- виду діяльності підприємства та особливостей його функціонування;
- наявності фінансової та нефінансової інформації, її доступності та адекватності;
- структури і змісту звітності (фінансової, внутрішньої та статистичної) про фінансово-господарську діяльність підприємства, його дочірніх підприємств, філіалів;

- професійного судження аудитора тощо.

На практиці аналітичні процедури виконуються поетапно. Однак в економічній літературі немає єдиної думки щодо кількості етапів виконання аналітичних процедур. Зокрема, одні автори виокремлюють чотири етапи виконання аналітичних процедур, а саме: визначення мети аналітичних процедур; вибір виду аналітичних процедур; виконання аналітичної процедури; аналіз (оцінка) результатів виконання аналітичної процедури [30, с. 132; 88, с. 188; 54, с. 150; 108, с. 79; 127, с. 125; 90, с. 246]. В.В. Скобара також виділяє чотири етапи, але замість етапу вибір виду виділяє етап вибір методу аналітичної процедури [277, с. 201]. Інші – визначення цілей і завдань аналізу (аудиту); вибір інформаційної бази; визначення методів аналізу; проведення аналітичних процедур; оцінки результатів [96, с. 378; 114, с. 13]. Аналіз цих підходів свідчить про упущення важливих етапів виконання аналітичних процедур, а саме: вибір виду; визначення інформаційної бази; визначення методів виконання процедури. У зв'язку з тим виконання аналітичних процедур під час аудиту ефективності праці та її оплати повинно включати такі етапи:

- постановка мети аналітичної процедури;
- вибір виду аналітичної процедури;
- визначення інформаційної бази для виконання аналітичної процедури;
- виконання аналітичної процедури;
- документальне оформлення результатів виконання аналітичної процедури;
- аналіз і оцінка результатів виконання аналітичної процедури (рис. 3.2).

Важливим питанням, яке розглядається у Міжнародних стандартах аудиту є те, що виконання аналітичних процедур може здійснюватись на різних стадіях аудиту. Згідно п. 2 Міжнародного стандарту аудиту 520 «Аналітичні процедури» аудитор повинен застосовувати аналітичні процедури як процедури оцінки ризиків для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища і при загальній перевірці результатів наприкінці аудиту. Аналітичні процедури також можна застосовувати як процедури по суті [198, с. 483]. Таким чином, аналітичні процедури можна застосувати на всіх стадіях аудиту ефективності праці та її оплати.



**Рис. 3.2. Етапи виконання аналітичних процедур під час аудиту ефективності оплати праці\***

Однак найбільшого поширення вони набули на початковій стадії і стадії завершення аудиту.

На початковій стадії аудиту ефективності праці та її оплати аудитор повинен застосувати аналітичні процедури як процедури оцінки ризиків для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища. Виконання аналітичних процедур на даній стадії сприяє розумінню діяльності суб'єкта господарювання, виявленню сфер потенційних ризиків і більш точному визначенню величини аудиторського ризику. Використання аналітичних процедур дає можливість

\* Розроблено автором

зрозуміти особливості діяльності економічного суб'єкта, які раніше були невідомі аудитору, допоможе йому при визначенні характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур. При формуванні плану аудиту ефективності праці та її оплати застосування аналітичних процедур сприяє зменшенню кількості і обсягу інших аудиторських процедур.

При плануванні аудиту ефективності рекомендують використовувати фінансову і нефінансову інформацію (наприклад, взаємозв'язок між фондом оплати праці та чисельністю персоналу). Для виконання аналітичних процедур можуть використовуватись різні методи – починаючи від простих порівнянь до комплексного аналізу із застосуванням складних статистичних та економіко-математичних методів.

На контрольно-аналітичній стадії аудиту ефективності праці та її оплати аудитор повинен розробити та виконати аудиторські процедури по суті у відповідь на оцінку ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень. Аудиторські процедури по суті на рівні тверджень включають детальні тести, аналітичні процедури по суті та їх поєднання. Аналітичні процедури по суті призначені для виявлення звичайних і незвичайних відхилень. Поєднання аналітичних процедур з іншими аудиторськими процедурами дає можливість виявити відхилення від попередніх періодів, від плану, норм і нормативів, а також встановлення причин їх виникнення.

Дж. К. Робертсон у своїй монографії «Аудит» стверджує, що аудитори повинні пам'ятати про значення аналітичних процедур, особливо враховуючи факт, що вони є дешевші, ніж деталізовані процедури, які зорієнтовані на документи [261, с. 123].

Розробляючи та виконуючи аналітичні процедури як процедури по суті, аудитор повинен розглянути вплив таких факторів, як:

- прийнятність використання аналітичних процедур по суті до конкретних тверджень;
- достовірність даних (внутрішніх і зовнішніх), на основі яких складаються прогнози щодо облікових сум або показників;

- чи є такий прогноз достатньо точним, щоб дозволити ідентифікувати суттєве викривлення на бажаному рівні впевненості;
- прийнятну величину відхилення облікових сум від прогнозованих даних [198, с. 485].

Під час аудиту ефективності праці та її оплати на контрольно-аналітичній стадії аудитор повинен звернути увагу на неочікувані відхилення за результатами відповідних розрахунків, оскільки вони можуть бути ознаками типових помилок в обліку і звітності, а також ознаками зловживань управлінського та найвищого управлінського персоналу. У зв'язку з тим аудитору необхідно визначити методи і технологію їхнього впливу, здійснити передбачені стандартами аудиту дії при їх наявності, а отримані результати відобразити в робочій документації.

На завершальній стадії аудиторської перевірки обов'язковість аналітичних процедур обумовлена необхідністю визначення загальної ефективності аналітичних процедур, здійснених на початковій і контрольно-аналітичній стадіях. На цій стадії аналітичні процедури використовують для підтвердження і оцінки висновків, сформованих під час аудиту ефективності праці та її оплати, а також для того, щоб допомогти аудитору при формуванні рекомендацій стосовно підвищення ефективності використання трудових ресурсів. Сформовані рекомендації за результатами аналітичних процедур повинні підтверджувати висновки, які були зроблені під час аудиту ефективності праці та її оплати, а також допомогти аудитору сформулювати загальний висновок про те, що трудові ресурси використовуються ефективно.

Аудитор повинен бути готовий до того, що за результатами застосування аналітичних процедур на завершальній стадії аудиту ефективності праці та її оплати можуть бути виявлені проблемні питання, які вимагають здійснення додаткових аудиторських процедур.

Перед безпосереднім застосуванням аналітичних процедур під час аудиту ефективності праці та її оплати аудитор розробляє програму їх виконання, яка повинна включати: перелік аналітичних процедур, виконавців, індекс робочих документів та примітки (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3

### ТОВ АУДИТОРСЬКА ФІРМА «АЛЕКС-АУДИТ»

Номер і дата видачі свідоцтва про включення в Реєстр аудиторських фірм та аудиторів: 2197 від 23.11.1999 р.

Директор аудиторської фірми: Петров В.І.

Номер і дата видачі сертифікату: 3348 від 17.06.1999 р.

Підприємство, яке перевіряється: ТОВ «Надзбруччя хліб»

Керівник аудиторської перевірки: Петров В.І.

Склад аудиторської групи: Бобрович О.М., Ковадло В.Я., Біляшевич І.М.

Період, що перевіряється: з 1.01.2009 р. по 31.12.2009 р.

Період перевірки: з 15.02.2010 р. по 10.03.2010 р.

Кількість людино-годин: 79

Запланований рівень суттєвості: 5 %

Запланований аудиторський ризик: 3,1 %

### ПРОГРАМА АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ

Мета аналітичних процедур:

1. Проаналізувати ефективність праці та її оплати.
2. Проаналізувати динаміку показників ефективності праці та її оплати.
3. Впевнитись у позитивній динаміці показників ефективності праці та її оплати.

№ п/п	Перелік аналітичних процедур	Працевіткість (людино-годин)	Виконавець	Назва робочих документів і їх коди	Примітки
1	2	3	4	5	6
1.	Читання та вивчення показників фінансової, статистичної та внутрішньої звітності в абсолютному значенні	8	Петров В.І.	Копії фінансової, статистичної та внутрішньої звітності (коди РДОПАП-01-12)	



<i>Продовження таблиці 3.3</i>					
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
2.	Аналіз взаємоузгодженості показників форм фінансової звітності та облікових реєстрів	3	Петров В.І.	Копії фінансової звітності та облікових реєстрів (коди РДОПАП-13-17)	
3.	Структурний аналіз Балансу	2	Бобрович О.М.	Бланк-розрахунок (код РДОПАП-18)	
4.	Аналіз відносних коефіцієнтів (майнового стану, ліквідності, платоспроможності, ділової активності, рентабельності та прибутковості) економічного суб'єкта	4	Коваadlo В.Я., Біляшевич І.М.	Бланк-розрахунок відносних коефіцієнтів (код РДОПАП-19)	
5.	Групування працівників за структурними підрозділами підприємства, посадами, які обіймають працівники, рівнем кваліфікації, освіти, стажу роботи за фахом, статево-віковими ознаками тощо	8	Петров В.І., Бобрович О.М.	Робочий документ нестандартної форми (код РДОПАП-20)	
6.	Розрахунок середньооблікової чисельності працівників, фонду оплати праці, середньорічної (середньомісячної) заробітної плати одного працівника, продуктивності праці, трудомісткості продукції тощо	12	Петров В.І., Коваadlo В.Я., Біляшевич І.М.	Бланк-розрахунок показників (РДОПАП-21)	
7.	Порівняння звітних показників праці та її оплати з аналогічними даними попередніх періодів для вивчення темпів і динаміки зміни цих показників	3	Коваadlo В.Я., Біляшевич І.М.	Бланк-розрахунок показників (РДОПАП-22)	
8.	Порівняння фактичних показників праці та її оплати з плановими	6	Петров В.І., Коваadlo В.Я.	Бланк-розрахунок показників	

<i>Продовження таблиці 3.3</i>					
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
	(прогнозними, бюджетними), визначених економічним суб'єктом та показниками визначених аудитором і середньогалузевими			(РДОПАП-23)	
9.	Порівняння відносних коефіцієнтів (продуктивність праці, трудомісткість продукції тощо) звітного періоду з їх нормативними значеннями	4	Біляшевич І.М.	Робочий документ нестандартної форми (код РДОПАП-24)	
10.	Аналіз співвідношень взаємопов'язаних фінансових показників (наприклад, доходу (виручки) від реалізації продукції і заробітної плати) або фінансових і нефінансових показників (наприклад, заробітної плати і чисельності персоналу)	4	Петров В.І., Бобрович О.М.	Робочий документ нестандартної форми (код РДОПАП-25)	
11.	Здійснення аналітичних процедур по суті (підтвердження залишків та оборотів на рахунках 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки з оплати праці» та 81 «Витрати на оплату праці»)	3	Коваadlo В.Я., Біляшевич І.М.	Робочий документ нестандартної форми (код РДОПАП-26)	
12.	Порівняння залишків на рахунках з обліку оплати праці звітного періоду з відповідними залишками минулих періодів	2	Коваadlo В.Я., Біляшевич І.М.	Робочий документ нестандартної форми (код РДОПАП-27)	
13.	Аналіз змін показників фінансової звітності і відносних коефіцієнтів стосовно праці та її оплати протягом звітного періоду	4	Петров В.І., Бобрович О.М.	Робочий документ нестандартної форми (код РДОПАП-28)	

<i>Продовження таблиці 3.3</i>					
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
14.	Вивчення незвичайних відхилень і причин їх виникнення	3	Петров В.І., Бобрович О.М., Ковадло В.Я., Біляшевич І.М.	Робочий документ нестандартної форми (код РДОПАП-29)	
15.	Вивчення аналітичних звітів підприємства	5	Ковадло В.Я., Біляшевич І.М.	Робочий документ нестандартної форми (код РДОПАП-30)	
16.	Інші види аналітичних процедур, які враховують індивідуальні технологічні особливості підприємства	8	Петров В.І., Бобрович О.М.	Робочий документ нестандартної форми (код РДОПАП-31)	

Директор

В.І.Петров

Програму аналітичних процедур склав

О.М.Бобрович

Рівень довіри, яку аудитор покладає на результати проведених аналітичних процедур залежить від таких факторів:

- суттєвості величини (статті), яка розглядається;
- інших аудиторських процедур, спрямованих на цей об'єкт;
- точності, з якою очікувані результати аналітичних процедур можуть бути передбачені;
- величини відхилень показників, які використовуються при виконанні аналітичних процедур;
- використання нефінансової інформації під час виконання аналітичних процедур (наприклад, при перевірці повноти відображення фонду оплати праці можуть бути використані дані про чисельність персоналу);
- оцінки властивого ризику і ризику внутрішнього контролю.

Результати виконання аналітичних процедур аудитор повинен належним чином відобразити в робочій документації.

При виконанні аналітичних процедур аудитори застосовують різні види аналізу. Аналіз є цілеспрямованою діяльністю аудитора, яка полягає в ідентифікації показників звітності і дозволяє дати формалізовану характеристику або обґрунтування господарських фактів, які виникли в минулому або очікуються в майбутньому [90, с. 242]. Проведений нам аналіз праці та її оплати наведено у додатку Я.4. Для аналізу ефективності праці та її оплати нами використано методичку, розроблену вітчизняними вченими-економістами [205; 269; 200; 107].

### **Висновки до третього розділу**

У результаті дослідження аудиту ефективності праці та її оплати нами сформульовано такі висновки та рекомендації:

1. В залежності від поставлених цілей аудит ефективності може включати один або кілька взаємопов'язаних елементів або мати більш спеціалізовану направленість в межах одного елемента, наприклад, аудит ефективності праці та її оплати. Під аудитом ефективності праці та її оплати слід розуміти системний, цілеспрямований процес отримання інформації про ефективність праці працівників та її оплати на підприємстві, їх експертно-аналітична оцінка з метою виявлення причин невідповідності даних встановленим критеріям (плановим, нормативним показникам, нормам) і формування рекомендацій стосовно їх усунення.

2. Процес здійснення аудиту ефективності праці та її оплати повинен включати такі стадії та етапи: початкова – збір, накопичення, систематизація та обробка інформації про об'єкт дослідження, застосування аналітичних процедур як процедур оцінки ризику, оцінка системи внутрішнього контролю, визначення величини (оцінка) аудиторського ризику, планування аудиту ефективності праці та її оплати; контрольна-аналітична – здійснення аудиторських та аналітичних процедур по суті; формування аудиторських доказів, документування процесу аудиту ефективності; завершальна – оцінка результатів аудиту ефективності, застосування аналітичних процедур в загальному огляді, формування висновків за

результатами аудиту ефективності, підготовка аудиторського звіту за результатами аудиту ефективності, реалізація результатів аудиту ефективності.

3. Під аналітичними процедурами слід розуміти один із видів аудиторських процедур оцінки ризиків та процедур по суті, зміст яких полягає в аналізі і оцінці найважливіших співвідношень між фінансовими та нефінансовими показниками та тенденцій з наступним дослідженням незвичайних коливань, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією або відхиляються від прогнозованих значень, визначених аудитором.

4. Виконання аналітичних процедур під час аудиту ефективності праці та її оплати повинно включати такі етапи: постановка мети аналітичної процедури; вибір виду аналітичної процедури; визначення інформаційної бази для виконання аналітичної процедури; виконання аналітичної процедури; документальне оформлення результатів виконання аналітичної процедури; аналіз і оцінка результатів виконання аналітичної процедури

5. На початковій стадії застосування аналітичних процедур під час аудиту ефективності оплати праці дає можливість аудитору виявити сфери потенційного ризику. На контрольно-аналітичній стадії аналітичні процедури по суті відіграють важливу роль перевірки правильності залишків і оборотів на рахунках бухгалтерського обліку. Застосування аналітичних процедур по суті під час аудиту ефективності праці та її оплати призначені для виявлення незвичайних відхилень та коливань. На завершальній стадії аналітичні процедури використовують для підтвердження і оцінки висновків, сформованих під час аудиту ефективності праці та її оплати, а також для того, щоб допомогти аудитору при формуванні рекомендацій стосовно підвищення ефективності використання трудових ресурсів. Такий підхід дає можливість аудитору своєчасно виявити незвичайні відхилення та коливання, що дозволить знизити величину аудиторського ризику до прийнятного рівня; скоротити значну кількість аудиторських процедур орієнтованих на детальну перевірку і відповідно термінів проведення аудиту ефективності оплати праці.

Основні результати наукових досліджень, викладені у третьому розділі, опубліковані в роботах дисертанта одноосібно [349, 363, 365, 366, 367].

## ВИСНОВКИ

Результатом дисертаційної роботи є теоретичне узагальнення та формування рекомендацій щодо організації і методики обліку оплати праці та аудиту її ефективності. Це дало змогу обґрунтувати висновки теоретичного та прикладного характеру:

1. З метою уникнення наукової еkleктики запропоновано комплексний підхід до дослідження заробітної плати як економічної категорії та функцій, які вона повинна виконувати в сучасних умовах господарювання, шляхом їхньої класифікації відповідно до суб'єкта реалізації (направленості) – працівника, працедавця і держави. На функціонування системи обліку оплати праці здійснюють вплив нормативно-правове та договірне (колективне та індивідуальне) регулювання оплати праці. Перше формує політику щодо оплати праці, а друге – її впроваджує. Дослідження цих видів регулювання є запорукою ефективного функціонування системи обліку оплати та проведення аудиту ефективності оплати праці як складової їхньої інформаційної бази.

2. Приведення механізму організації оплати праці на підприємстві у відповідність до сучасних умов господарювання і розуміння ролі тарифної системи оплати праці в контексті функціонування ринкових відносин стає все більш актуальним. У зв'язку з тим тарифну систему слід розуміти як систему диференціації праці за рядом ознак (складність, відповідальність, інтенсивність, умови праці тощо) з врахуванням кваліфікації працівника і фінансових можливостей працедавця, метою якої є забезпечення єдності міри праці та її оплати. Запропоновано етапи її розробки на підприємстві: визначення вхідної бази для побудови власної тарифної системи оплати праці; визначення частки тарифу у заробітній платі; формування тарифної сітки; вибір типу зростання тарифних коефіцієнтів від розряду до розряду; аналіз ефективності функціонування елементів тарифної системи оплати праці. Здійснено аналіз діючих на хлібопекарських підприємствах систем оплати праці та їхніх форм, які етимологічно є результатом взаємодії тарифної системи оплати праці і системи нормування праці, а також

сформульовано умови, при яких доцільно застосовувати форми почасової та відрядної систем оплати праці.

3. Ідентифікація та оцінка факторів впливу на рівень оплати праці і відповідно їхнє відображення в обліковій системі підприємства дасть змогу перейти від діючої до нової концептуальної факторно орієнтованої моделі обліку оплати праці, яка складається з чотирьох блоків макросередовища (інституції, наука, регулювання оплати праці та ринок праці) та двох – мікросередовища (системи оплати праці на підприємстві та системи її обліку). Запропонована модель може бути оптимізаційною тільки у разі наявності всіх блоків та їх складових елементів, які повністю функціонують. Відсутність будь-якого блоку або його складової може призвести до послаблення очікуваного соціально-економічного ефекту від запропонованої моделі або до його відсутності взагалі.

4. Важливим етапом побудови обліку оплати праці є відображення в обліковій політиці питань організації оплати праці на підприємстві. У зв'язку з цим здійснено класифікацію факторів впливу на формування облікової політики щодо витрат на оплату праці, які відображені в інформаційній моделі, та визначено, що на оплату праці як на об'єкт фінансового обліку значною мірою мають вплив зовнішні фактори, а на оплату праці як на об'єкт управлінського обліку – внутрішні. Облік оплати праці на хлібопекарських підприємствах найбільш раціонально організувати на базі нормативного методу обліку витрат. Одним з важливих елементів нормативного методу є облік відхилення від норм. Тому економічно ефективним є включення до складу архітектури програмних продуктів щодо ведення обліку оплати праці алгоритму виявлення відхилень від норм праці. Для своєчасного усунення виявлених відхилень запропоновано номенклатуру причин та винуватців відхилень від норм праці, що дасть можливість складати розроблений зведений документ про відхилення від норм оплати праці.

5. Важливим питанням в обліку розрахунків із заробітної плати є розробка її методики, яка залежить насамперед від положень, відображених у колективному договорі (трудовій угоді, контракті) та обліковій політиці підприємства. Запропоновано методику обліку нарахування заробітної плати, яка враховує:

системи і форми оплати праці, що застосовуються на хлібопекарських підприємствах; системи компенсаційних і стимулюючих виплат; форми організації праці (індивідуальна, колективна); метод розподілу додаткової заробітної плати колективного характеру з використанням КТУ. Рекомендовано коригувати базове його значення підвищуючими та понижуючими показниками, а також відобразити значення КТУ в розробленій відомості нарахування заробітної плати та її розподілу між членами бригади. З метою гармонізації чинного нормативного забезпечення обліку оплати праці запропоновано внести зміни до рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», зокрема, відкрити чотири субрахунки згідно з класифікацією виплат працівникам у П(С)БО 26 «Виплати працівникам». Удосконалено структуру рахунка 81 «Витрати на оплату праці» відповідно до запропонованої архітектури фонду оплати праці: основна та додаткова (стимулюючі та компенсаційні виплати).

6. Формування звітної інформації для потреб менеджменту вимагає розробки інформаційної моделі отримання звітної інформації щодо витрат на оплату праці відповідно до рівнів управління на підприємстві (оперативний, тактичний і стратегічний), в якій кожен попередній рівень є інформаційною базою для наступного. Для узагальнення даних обліку використання робочого часу структурними підрозділами хлібопекарських підприємств та здійснення контролю за використанням фонду оплати праці розроблено форми Внутрішнього звіту про використання робочого часу та Внутрішнього звіту з оплати праці.

7. Аудит ефективності оплати праці пов'язаний з отриманням інформації про ефективність праці працівників та її оплати на підприємстві, їхньою експертно-аналітичною оцінкою з метою виявлення причин невідповідності даних встановленим критеріям і формування рекомендацій стосовно їхнього усунення. Процес здійснення аудиту ефективності праці та її оплати повинен включати такі стадії та етапи: початкова – збір, накопичення, систематизація та обробка інформації про об'єкт дослідження, застосування аналітичних процедур як процедур оцінки ризику, оцінка системи внутрішнього контролю, визначення величини (оцінка) аудиторського ризику, планування аудиту ефективності праці та



її оплати; контроль-аналітична – здійснення аудиторських та аналітичних процедур по суті; формування аудиторських доказів, документування процесу аудиту ефективності; завершальна – оцінка результатів аудиту ефективності, застосування аналітичних процедур в загальному огляді, формування висновків за результатами аудиту ефективності, підготовка аудиторського звіту за результатами аудиту ефективності, реалізація результатів аудиту ефективності. Розроблено план проведення аудиту ефективності праці та її оплати.

8. Важливе значення під час аудиту ефективності оплати праці має застосування аналітичних процедур. Виконання їх в процесі даного аудиту повинно включати такі етапи: постановка мети аналітичної процедури; вибір виду аналітичної процедури; визначення інформаційної бази для виконання аналітичної процедури; виконання аналітичної процедури; документальне оформлення результатів виконання аналітичної процедури; аналіз і оцінка результатів виконання аналітичної процедури. На початковій стадії застосування аналітичних процедур під час аудиту ефективності оплати праці дає можливість аудитору виявити сфери потенційного ризику. На контроль-аналітичній стадії аналітичні процедури по суті відіграють важливу роль перевірки правильності залишків і оборотів на рахунках бухгалтерського обліку. Застосування аналітичних процедур по суті під час аудиту ефективності праці та її оплати призначені для виявлення незвичайних відхилень і коливань. На завершальній стадії аналітичні процедури використовують для підтвердження і оцінки висновків, сформованих під час аудиту ефективності праці та її оплати, а також для того, щоб допомогти аудитору при формуванні рекомендацій стосовно підвищення ефективності використання трудових ресурсів.

Більшість із запропонованих пропозицій щодо удосконалення організаційних та методичних аспектів обліку оплати праці та аудиту її ефективності на хлібопекарських підприємствах можна використати на підприємствах інших галузей економіки України.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Абакумова Н.Н., Подовалова Р.Я. Политика доходов и заработной платы: [учебное пособие] / Н.Н. Абакумова, Р.Я. Подовалова. – Новосибирск: НГАЭиУ; М.: ИНФРА-М, 1999. – 224 с.
2. Абрамов В.М., Данюк В. М., Гриненко А.М., Колот А.М., Чернов В.І. Нормування праці: [підручник] / В.М. Абрамов, В.М. Данюк, А.М. Гриненко, А.М. Колот, В.І. Чернов; за ред. В.М. Данюка і В.М. Абрамова. – К., 1995. – 208 с.
3. Аврова И.А. Управленческий учет / И.А. Аврова. – М.: Бератор – Паблишинг, 2007. – 324 с.
4. Аврова И.А. Управленческий учет / И.А. Аврова. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 176с.
5. Автоматизированное рабочее место экономиста: [учеб. пособие] / В.Д. Ковалева, В.В. Хисамудинов. – М.: Финансы и статистика; ИНФРА-М, 2009. – 336 с.: ил.
6. Адамс Р. Основы аудита: [пер. с англ.] / Р. Адамс; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.: ил.
7. Аксененко А.Ф. Нормативный метод учета в промышленности: Теория, практика и перспективы развития: [монографія] / А.Ф. Аксененко. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 224 с.
8. Александрова А.Б. Заработная плата на современном предприятии / А.Б.Александрова – М.: Книжный мир, 2002. – 424 с.
9. Алиев И.М. Политика доходов и заработной платы: [учебник] / И.М. Алиев, Н.А. Горелов. – Ростов н/Д: Феникс, 2008. – 382 с.: ил.
- 10.Алимарина Е.А. Оплата труда в экономике России / Е.А. Алимарина // Вестник Московского университета. – Серия 6. Экономика, 2005. – № 5. – С. 37-53
- 11.Анализ финансовой отчетности: учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / В.Г. Артёменко, В.В. Остапова. – [2-е изд., стер.] – Москва: Издательство «Омега-Л», 2007. – 270 с.

12. Анализ эффективности использования трудовых ресурсов предприятия и расходов на оплату труда: [учеб. пособие] / Э.И. Крылов, В.М. Власова, И.В. Журавкова. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 272 с.
13. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: [пер. с англ.]; гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
14. Атамас П.Й. Управлінський облік: [навчальний посібник] / П.Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
15. Аудит: [учеб. пособие] / В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А. Битюкова. – [2-е изд., перераб. и доп.] – М.: Издательство Юрайт; Высшее образование, 2010. – 638 с.
16. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш; [пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
17. Аудит эффективности: [учебник] / С.Н. Рябухин; Акад. труда и социальных отношений. – М.: Издательский дом «АТИСО»; ЗАО «Издательство «Экономика», 2009. – 602 с.
18. Аудит эффективности в рыночной экономике: [учебное пособие] / Е.И. Иванова, М.В. Мельник, В.И. Шлейников; под ред. С.И. Гайдаржи. – М.: КНОРУС, 2007. – 328 с.
19. Аудит эффективности проектов, программ, изобретений и открытий. Новометрия, квалиметрия и сертификация продукции и производств / Б.А. Минин, В.Б. Радин, В.В. Серебрянников [и др.]; отв. ред. Б.А. Минин. М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2008. – 366 с.
20. Багрова І.В. Нормування праці: [навчальний посібник] / І.В. Багрова. – Київ: Центр навчальної літератури, 2003. – 212 с.
21. Базась М.Ф. Методика та організація фінансового контролю: [підруч. для студ. вищ. навч. закл.] М.Ф. Базась. – К.: МАУП, 2004. – 440 с.
22. Балабанова Л.В., Балабанець А.В. Маркетинговий аудит системи збуту. [навчальний посібник] / Л.В. Балабанова, А.В. Балабанець. – К.: ВД «Професіонал», 2004. – 224 с.

- 23.Баланда А., Варецька О. Інститут мінімальної заробітної плати: світовий досвід встановлення та проблеми України / А. Баланда, О. Варецька // Україна: аспекти праці, 2005. - № 4. – С. 38-44
- 24.Барсук В. Нормирование труда / В. Барсук // Современный бухгалтер, 2007. – №33 (189). – С. 47-49
- 25.Барсук В. Тарифная система, тарифные ставки, должностные оклады / В. Барсук // Современный бухгалтер, 2007. – № 47 (203). – С. 34-38
- 26.Барсукова И.В. Организация оплаты труда / И.В. Барсукова // Бухгалтерский вестник, 1999. – № 11. – С. 74-80
- 27.Бенько М.М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку: [монографія] / М.М. Бенько. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 336 с.
- 28.Бенько М.М. Інформаційні системи і технології в обліку: [навч. посіб.] / М.М. Бенько. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. – 362 с.
- 29.Близнюк В. Гендерні відмінності оплати праці в Україні / В. Близнюк // Україна: аспекти праці, 2008. – № 6. – С. 18-25
- 30.Богомолов А.М., Голощапов Н.А. Внутренний аудит. Организация и методика проведения / А.М. Богомолов, Н.А. Голощапов. – М.: Экзамен, 1999. – 192 с.
- 31.Боднарук О.В. Взаємодія заробітної плати та факторів, що її формують, в умовах ринкової економіки / О.В.Боднарук // Україна: аспекти праці, 2006. – № 1. – С. 10-15
- 32.Боднарук О.В. Основні функції заробітної плати в умовах формування ринкової економіки / О.В. Боднарук // Вісник Донецького університету. Серія В: Економічні науки, 2000. – Випуск 1/1. – С. 72-77
- 33.Бодюк А.В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: [монографія] / А.В. Бодюк. – К.: Кондор, 2005. – 356с.
- 34.Бужимська К.О. Нормування витрат підприємства та контроль якості норм в сучасних умовах господарювання / К.О. Бужимська // Вісник Житомирського інженерно-технічного інституту, 2001. – №17. – С. 54-60
- 35.Бондар В.П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / В.П. Бондар – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 456 с.

- 36.Бондаренко Н.О., Понікаров В.Д., Попова С.М. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: [навчальний посібник] / Н.О. Бондаренко, В.Д. Понікаров, С.М. Попова. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 300 с.
- 37.Бундюк А.Н., Филиппова С.В. Компьютерная система автоматизации бухгалтерского и налогового учёта / А.Н. Бундюк, С.В. Филиппова. – Одесса, 2004. – 240 с.
- 38.Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Григор'єва М.І. Економіка праці й соціально-економічні відносини: [навчальний посібник] / П.Ю.Буряк, Б.А. Карпінський, М.І. Григор'єва. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 440 с.
- 39.Бутинець Ф.Ф. Аудит: [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – [3-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 512 с.
- 40.Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Євдокимов В.В., Легенчук С.Ф. Інформаційні системи і технології в обліку: [підручник для студентів вищих навчальних закладів.]; за ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутиця. – [3-є вид., перероб. і доп.]. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 468 с.
- 41.Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: [монографія] / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко. - [за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця]. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с.
- 42.Бухалков М.И. Организация и нормирования труда: [учебник для вузов] / М.И. Бухалков. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 400 с.
- 43.Бухгалтерская отчетность. Возможности моделирования для принятия правильных управленческих решений: [практическое руководство] / С.М. Бычкова, Ц.Н. Янданова. – М.: Эксмо, 2008. – 112 с.
- 44.Бухгалтерская финансовая отчетность: [учеб. пособие] / А.Д. Ларионов [и др.]; под ред. А.Д. Ларионова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 208 с.
- 45.Бухгалтерская финансовая отчетность: [учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности (080109) «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»] / В.А. Чернов; под ред. Баканова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 127 с.

46. Бухгалтерская финансовая отчетность: [учебное пособие] / Е.В. Лупикова, Н.К. Пащук. – М.: КНОРУС, 2005. – 368 с.
47. Бухгалтерский учет: бухгалтерская финансовая отчетность: [учебник]; под ред. проф. Н.Т. Лабынцева. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 240 с.: ил.
48. Бухгалтерский управленческий учет / Е.А. Бойко и др.; под ред. проф., д.э.н. А.Н. Кизилова, проф., д.э.н. И.Н. Богатой. – Ростов н/Д: «Феникс», 2005. – 380 с.
49. Бухгалтерский управленческий учет: [учебное пособие] / Л.С. Васильева, Д.И. Ряховский, М.В. Петровская. – М.: Эксмо, 2007. – 368 с.
50. Бухгалтерский финансовый учет: [учебник для вузов]; под ред. проф. Ю.А. Бабаева. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Вузовский учебник, 2008. – 650 с.
51. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК: [посібник по застосуванню рекомендацій з управлінського обліку та визначення собівартості]; за ред. В.М. Жука, Г.І. Загоруй та І.В. Шоцької. – К.: ІАЕ, 2004. – Том III. – 856 с.
52. Бухгалтерський словник: [за ред. проф. Ф.Ф.Бутинця]. – Житомир: ПП. „Рута”, 2001. – 224 с.
53. Бычин В.Б., Малинин С.В., Шубенкова Е.В. Организация и нормирование труда: [учебник для вузов] / В.Б. Бычин, С.В. Малинин, Е.В.Шубенкова; под ред. Ю.Г. Одегова. – [3-е изд. перераб. и доп.] – М.: Издательство «Экзамен», 2005. – 464 с.
54. Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Аудит: [учеб. пособие] / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Магистр, 2009. – 463 с.
55. Васин Ф.П. Нормативный метод в системе управленческого учета / Ф.П. Васин // Бухгалтерский вестник, 2002. – № 1. – С.49-55
56. Вачевська Н.Л. Теоретичні аспекти заробітної плати в умовах ринкової економіки / Н.Л. Вачевська // Актуальні проблеми економіки, 2005. – № 1 (43). – С. 177-187
57. Ващенко І.В. Застосування аудиту ефективності при використанні бюджетних коштів / І.В. Ващенко // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка, 2008. – Економіка. Випуск 102. – С.47-50

- 58.Ведерников М.Д. Ринковий механізм регулювання оплати праці робітників (проблеми теорії і практики): [монографія] / М.Д. Ведерников. – Хмельницький, НВП „Еврика” ТОВ, 2001. – 288 с.
- 59.Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов. та CD) / [уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел]. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2007. – 1736 с.: іл.
- 60.Верига Ю.А. Аудит персоналу підприємства в комп'ютерному середовищі / Ю.А. Верига. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки, 2010. – Випуск 4 (54). — С. 191-194
- 61.Верхоглядова Н.І., Ядранський Д.М., Лисенко Ю.В., Слабко Я.Я. Нормування праці: [навчально-практичний посібник] / Н.І. Верхоглядова, Д.М. Ядранський, Ю.В. Лисенко, Я.Я. Слабко – К.: «Видавничий дім «Професіонал», 2009. – 368 с.
- 62.Виплати працівникам: облік, аудит і автоматизація: [навчальний посібник] / І.М. Бурденко, О.В. Кравченко, О.В. Шипунова. – Суми: Університетська книга, 2009. – 283 с.
- 63.Вітвіцький В. Науково-методичне забезпечення нормування праці в період ринкової трансформації суспільства / В. Вітвіцький // Україна: аспекти праці, 2000. – № 8. – С. 42-45
- 64.Внутрифирменная политика оплаты труда: экономическое обоснование / Т.Н. Долинина. – Минск: Изд-во Гревцова, 2008. – 320 с.
- 65.Волгин Н.А., Будаев Т.Б. Оплата труда и проблемы ее регулирования / Н.А. Волгин, Т.Б. Будаев. – М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2006. – 200 с.
- 66.Волгин Н.А., Волгина О.Н. Оплата труда: японский опыт и российская практика: [учебное пособие] / Н.А. Волгин, О.Н. Волгина. – [2-е изд.]. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2006. – 508 с.
- 67.Волинець Л. Облік оплати праці / Л. Волинець // Современный бухгалтер, 2004. – № 34-35 (34-35). – С. 27-38
- 68.Все про заробітну платню // [упоряд. В.Р. Наумович, Н.М. Єрмоленко]. – К.: Фактор, 2002. – 52 с.
- 69.Гадзевич О.І. Оплата праці в умовах ринку: теорія, практика: [навчальний посібник] / О.І. Гадзевич. – К.: КОНДОР, 2008. – 400 с.

- 70.Галактика. Управление персоналом [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://hcm.galaktika.ru/>– Назва з екрану
- 71.Гальцов А.Д. Основы технического нормирования труда на промышленном предприятии: [учебное пособие для экономических вузов] / А.Д. Гальцов. - М.: «Госполитиздат», 1961. – 320 с.
- 72.Гапоненко Н., Мельянюкова Л., Ярославський В. Окремі підходи в організації заробітної плати на аграрному підприємстві / Н. Гапоненко, Л. Мельянюкова, В. Ярославський // Бухгалтерія в сільському господарстві, 2004. – № 21(126). –С. 7-9
- 73.Гаррисон Рей, Норин Эрик, Брюер Питер. Управленческий учет / Рей Гаррисон, Эрик Норин, Питер Брюмер; пер. с англ. О.В. Чумаченко. – [1-е изд.]. – 2007. – 1024 с.
- 74.Генкин Б.М. Организация, нормирование и оплата труда на промышленных предприятиях: [учебник для вузов] / Б.М. Генкин– [3-е изд., изм. и доп.]. – М.: Норма, 2005. – 448 с.
- 75.Германчук П.К., Стефанюк І.Б., Рубан Н.І., Александров В.Т., Назарчук О.І. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан, В.Т. Александров, О.І. Назарчук. – Київ: НВП «АВТ», 2004. – 424 с.
- 76.Гольцова С.М., Плікус І.Й. Звітність підприємств (фінансова, статистична, консолідована та до фондів соціального та пенсійного страхування): [навчальний посібник] / С.М. Гольцова, І.Й. Плікус. – Київ: «Центр навчальної літератури», 2004. – 292 с.
- 77.Гончаров В.Н., Радомский С.И., Радомская М.С., Кирнос А.И. Теоретические и практические основы организации заработной платы: [монографія] / В.Н. Гончаров, С.И. Радомский, М.С. Радомская, А.И. Кирнос; под общей редакцией проф. Дорофиенко В.В. – Донецк: ООО «Лебедь». – 2005. – 248 с.
- 78.Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит: [навч. посіб.] / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – [3-те вид., перероб. і доп.]. – К.: Знання, 2007. – 443 с.
- 79.Гопцій Р., Нагорний В. Оплата праці в 2006 році: вивчаємо нововведення / Р. Гопцій, В. Нагорний // Все про бухгалтерський облік, 2006. – № 20 (1174) – С. 9



- 80.Гордієнко Н.Г. Автоматизоване робоче місце ревізора: [навч. посіб.] / Н.Г. Гордієнко. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2002. – 132 с.
- 81.Господарський кодекс України: [офіц. 6-видання]. – К.: Концерн „Видавничий Дім „Ін Юре”, 2004. – 224 с.
- 82.Гринберг А.С., Горбачев Н.Н., Бондаренко А.С. Информационные технологии управления: [учеб. пособие для вузов] / А.С. Гринберг, Н.Н. Горбачев, А.С. Бондаренко. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 479 с.
- 83.Гринчуцький В., Заброцький В. Місце заробітної плати в системі соціально-трудових відносин перехідної економіки / В. Гринчуцький, В. Заброцький // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету імені В. Гнатюка. - Серія: Економіка, 2002. - № 13. - С. 24-27
- 84.Гуля І.М. Основы учета и отчетности на предприятиях хлебопродуктов. [учебник для учащихся техникумов отрасли заготовок] / И.М. Гуля.- [изд. 2-е, перераб. и доп.] - М., «Статистика», 1976. – 150 с.
- 85.Гусякова Т.И. Учет и отчетность на хлебопекарных предприятиях потребительской кооперации / Т.И. Гусякова. – М.: Экономика, 1983. - 144 с.
- 86.Гуцайлюк З.В. Учет и контроль показателей эффективности производства в пищевой промышленности / З.В. Гуцайлюк. – М.: Агропромиздат, 1985. – 120 с.
- 87.Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль: [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатрій – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
- 88.Данилевський Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит: [учеб. пособие] / Ю.А. Данилевський, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов, Е.В. Старовойтова. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 1999. – 445 с.
- 89.Данюк В.М., Райковська Г.О. Нормування праці. Зб. завдань і вправ: [навч. посіб.] / В.М. Данюк, Г.О. Райковська; за заг. ред. В.М. Данюка. – К.: КНЕУ, 2006. – 268 с.
- 90.Державний фінансовий аудит: методологія і організація: [монографія] / Є.В. Мних, М.О. Никонович, Н.С. Барабаш та ін.; за ред. Є.В. Мниха. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 319 с.

91. Державні фінанси: [підручник] / С.О. Булгакова (кер. авт. кол.), В.Г. Барановська, Л.В. Єрмошенко, Т.О. Колодій, О.М. Кукурудз, О.В. Пильтяй, І.Б. Стефанюк, І.С. Микитюк, О.О. Чечуліна; за ред. А.А. Мазаракі: У 5 т. – Т.5. Державний фінансовий контроль. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2007. – 303 с.
92. Дієсперов В.С. Актуальні проблеми оплати сільськогосподарської праці / В.С. Дієсперов // Облік і фінанси АПК, 2005. – № 7. – С. 51-58
93. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: [пер. с англ; предисловие С.А. Стукова] / Р. Додж– М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. – 240 с.
94. Додонов О.В. Продуктивність та оплата праці в Україні: аналіз та оцінка в динаміці: [монографія] / [під загальною редакцією д.е.н., проф., В.М. Гончарова]. – СПД Купріянов В.С., 2007. – 200 с.
95. Домбровський В.А. Організація і методика обліку та аналізу праці та її оплати на базі сучасних інформаційних технологій : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / В.А. Домбровський. – Київ, 2007. – 20, [1] с.
96. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика / Н.І. Дорош. – К.: Знання, 2006. – 495 с.
97. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація / Н.І. Дорош. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 401 с.
98. Доходы населения и оплата труда в современной России: анализ ситуации, обоснование действий органов государственной власти и управления: [монография]. – М.: Изд-во РАГС, 2008. – 168 с.
99. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост / К. Друри; пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили. – М: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с.
100. Дубровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. Управлінський облік: [навчальний посіб.] / В.М. Дубровський, Л.В. Гнилицька, Р.С. Коршикова; за ред. В.М. Домбровського. – К.: КНЕУ, 2005. – 278 с.
101. Дудіна Н. Методичні основи „Американського типу” організації заробітної плати: витратно-результативний механізм визначення винагороди за працю / Н. Дудіна // Економіка, фінанси, право. – 2000. - №2. – С.35-38

102. Дячун О.В. Організація, нормування та оплата праці [навчальний посібник] / О.В. Дячун. – Львів, 2001. – 220 с.
103. Економіка праці і соціально-трудова відносина [навчальний посібник]; за ред. В.М. Ковальова. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 256 с.
104. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1 / [редкол.: ... С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2000. – 864 с.
105. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.2 / [редкол.: ... С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2001. – 848 с.
106. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.3 / [редкол.: ... С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2002. – 952 с.
107. Економічний аналіз: [навч. посібник] / М.А. Балюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбатюк та ін.; за ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. – [вид. 2-ге, перероб. і доп.]. – К.: КНЕУ, 2003. – 556 с.
108. Елисеева И.И., Терехов А.А. Статистические методы в аудите / И.И. Елисеева, А.А. Терехов. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с.
109. Євдокимов В.В. Особливості впровадження комп'ютерних систем бухгалтерського обліку на великих підприємствах / В.В. Євдокимов // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць, 2009 р., Випуск 1 (13). – С. 193-202
110. Єрмоєнко В.О., Коваленко Г.О., Рижиков В.С. Основи нормування праці: [навчальний посібник] / В.О. Єрмоєнко, Г.О. Коваленко, В.С. Рижиков. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 192 с.
111. Єрмоєнко В.О., Рижиков В.С., Коваленко Г.О. Основи нормування праці: [навчальний посібник] / В.О. Єрмоєнко, В.С. Рижиков, Г.О. Коваленко – К.: ТОВ „Видавництво Дельта”, 2006. – 288 с.
112. Иванов В.В., Хан О.К. Управленческий учет для эффективного менеджмента / В.В. Иванов, О.К. Хан. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 208 с.
113. Игнатенко М.В. Рациональная организация оплаты труда как признак устойчивого функционирования предприятия / М.В. Игнатенко // Вестник МГУ, 2001. – Т. 4. – № 3. – С. 37-39

114. Игнатущенко И., Беляев А., Изотова Е. Аналитические процедуры. Оценка результатов аудиторской проверки предприятия / И. Игнатущенко, А.Беляев, Е. Изотова // Аудитор, 1998. – №11. — С.13-19
115. Информационные системы бухгалтерского учета: [учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности 060500 «Бухгалтерский учет, анализ, аудит»] / В.В. Подольский, А.И. Уринцов, Н.С. Щербакова; под ред. проф. В.В. Подольского. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 255 с.
116. Информационные системы в экономике: [учебник для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»] / Г.Н. Исаев. – М.: Омега-Л, 2008. – 462 с. : ил., табл.
117. Информационные системы и технологии в экономике и управлении: [учебник]; под ред. проф. В.В. Трофимова. – М.: Высшее образование, 2006. – 480 с.
118. Информационные технологии бухгалтерского учета, анализа и аудита: [учеб. пособие] / Г.В. Фёдорова. – [3-е изд., стер.]. – Издательство «Омега-Л», 2009. – 296 с. : ил.
119. Информационные технологии в бухгалтерском учете и аудите: [учеб. пособие]; под ред. С.М. Бычковой. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 216 с.
120. Информационные технологии управления: [учеб. пособие для вузов]; под ред. проф. Г.А. Титоренко. – [2-е изд., доп.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 439 с.
121. Иньшин А.А., Веллер М.В. Бригадная форма труда в промышленности: [пособие для курсов бригадиров произв. бригад] / А.А. Иньшин, М.В. Веллер. – М.: Экономика, 1988. – 253 с.
122. Івахненко С. Класифікація програмного забезпечення обліку і контролю / С. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. № 7. – 2006. – С. 55-65
123. Інструкція зі статистики заробітної плати. Наказ Держкомстату України від 13.01.2004 р. № 5 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0114-04&p=1286667294074921>  
– Назва з екрану

124. Інструкція по визначенню вартості робочої сили. Наказ Міністерства статистики України від 29.05.97 р. № 131 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0258-97> – Назва з екрану
125. Інформаційні системи і технології в економіці: [посібник для студентів вищих навчальних закладів]; за ред. В.С. Пономаренка. – К.: Видавничий центр «Академія», 2002. – 544 с.
126. Жилкина Л.В. Учет и контроль в пищевой промышленности / Л.В. Жилкина. К.: «Техника», 1973. – 188 с.
127. Жминько С.И. Внутренний аудит / С.И. Жминько, О.И. Швырева, М.Ф. Сафонова. – Ростов н/Д: Феникс, 2008. – 316 с.
128. Жуков А.Л. Регулирование заработной платы в соглашениях и коллективных договорах: [учебное пособие] / А.Л. Жуков. – М.: МИК, 2006. – 376 с.
129. Жулина Е.Г. Нормирование труда за рубежом / Е.Г. Жулина. – М.: ООО «Журнал «Горячая линия бухгалтера», 2006. – 192 с.
130. Жулина Е.Г., Иванова Н.А. Европейские системы оплаты труда / Е.Г. Жулина, Н.А. Иванова. – ООО «Журнал «Управление персоналом», 2007. – 216 с.
131. Завгородній В.П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту / В.П. Завгородній. – К.: А.С.К., 1998. – 768 с.
132. Завіновська Г.Т. Економіка праці: [навч. посібник] / Г.Т. Завіновська. – [3-тє вид., без змін.]. – К.: КНЕУ, 2007. – 304 с.
133. Задорожний З.В. Проблеми управлінського обліку витрат на оплату праці в будівництві / З.В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит, 2004. – № 10. – С. 37-42
134. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14> – Назва з екрану
135. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів щодо встановлення мінімальної заробітної плати на рівні прожиткового мінімуму для працездатних осіб» [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=466-16> - Назва з екрану

136. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2738-15> – Назва з екрану
137. Закон України «Про державну статистику» [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2614-12> – Назва з екрану
138. Закон України «Про Національний архівний фонд та архівні установи» [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3814-12> – Назва з екрану
139. Закон України «Про колективні договори і угоди» [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3356-12>. – Назва з екрану
140. Закон України «Про оплату праці» [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=108%2F95-%E2%F0>. – Назва з екрану
141. Закон України «Про організації роботодавців» [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2436-14> - Назва з екрану
142. Закон України «Про прожитковий мінімум» [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=966-14> - Назва з екрану
143. Закон України «Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності» [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1045-14> - Назва з екрану
144. Заработная плата: бухгалтерские, налоговые и правовые аспекты / В.Ю. Никитин. – Москва: ГроссМедиа, 2007. – 280 с.
145. Заработная плата: расчет и учет / М.В. Широкова. – М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2005. – 224 с.
146. Заработная плата в 2008 году / Е.В. Воробьева. - М.: Эксмо, 2008. – 1008 с.

147. Зарботная плата в России: эволюция и дифференциация: [моногр.] / под. ред. В.Е. Гимпельсона, Р.И. Капелюшникова; Гос. ун-т – Высшая школа экономики. – [2-е изд.]. – М.: Изд. Дом ГУ ВШЭ, 2008. – 575 с.
148. Зарплата: расчет и учет: учебно-практическое пособие / О.Н. Дудченко. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Издательство «Экзамен», 2006. – 223 с.
149. Зарплата и управление персоналом для Украины [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://v8.1c.ru/regional/RegionalSolutions-UA\\_ZUP.htm](http://v8.1c.ru/regional/RegionalSolutions-UA_ZUP.htm) - Назва з екрану
150. Звітність підприємств: [навчальний посібник]; за ред. проф. Вериги Ю.А. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 656 с.
151. Звітність підприємства: [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»]; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та Н.А. Остап'юк. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 428 с.
152. Зубкова А., Суетина Л., Брылев В. Нормирование труда в условиях становления рыночных отношений / А. Зубкова, Л. Суетина, В. Брылев // Российский экономический журнал, 2000. - № 2. – С. 87-95
153. Калина А.В. Економіка праці: [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / А.В. Калина. – К.: МАУП, 2004. – 272 с.: іл.
154. Калина А.В. Организация и оплата труда в условиях рынка (аспект эффективности): [учеб. пособие] / А.В. Калина. – [2-е изд., испр. и доп.]. – К.: МАУП, 1997. – 300 с.
155. Калина А.В. Организация и оплата труда в условиях рынка (аспект эффективности): [учеб. пособие] / А.В. Калина. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – К.: МАУП, 2001. – 312 с.: ил.
156. Каплун О., Цебринська С. Суть та необхідність аудиту ефективності / О. Каплун, С. Цебринська // Наука молода, 2006. - № 6. – С. 140-144
157. Карпіщенко О.І. Економіка праці та соціально-трудова відносина: [навчальний посібник] / О.І. Карпіщенко. – Суми: ВТД «Університетська книга», 2006. – 264 с.

158. Кизилев А.Н. Санитарно-эпидемиологический аудит: цели, задачи и место в структуре аудиторских услуг / А.Н. Кизилев // Міжнародний збірник наукових праць, 2008. – Випуск 2 (8). – С. 79-82
159. Кисільова Т. Вплив мінімальної зарплати на ринок праці / Т. Кисільова // Заработная плата, 2007. – № 5 (11). – С. 18-25
160. Кисільова Т. Заробітна плата. Київський досвід / Т. Кисільова // Заработная плата, 2006. – № 1(01). – С. 56-62
161. Кір'ян Т. Проблемні питання реформування оплати праці в Україні / Т. Кір'ян // Україна: аспекти праці, 2003. - № 2. - С. 32-36
162. Ключковская Я. Диагноз: нарушение обмена информацией (путеводитель в области коммуникационного аудиту) / Я. Ключковская // Новый маркетинг, 2003. – №7. – С. 68-73
163. Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения): [учеб. пособие] / В.В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 432 с.
164. Ковальчук Т.М. Оперативний аналіз у системі управління витратами за відхиленнями / Т.М. Ковальчук // Облік і фінанси АПК, 2005. – № 3. – С. 14-19
165. Кодекс законів про працю України: [офіц. видання] / Верховна Рада України. – К.: Концерн „Видавничий Дім „Ін Юре”, 2004. – 160 с.
166. Колот А.М. Мотивація персоналу: [підручник] / А.М. Колот. – [вид. 2-ге, без змін]. – К.: КНЕУ, 2006. – 340 с.
167. Колот А.М. Оплата праці на підприємстві: організація та удосконалення / А.М. Колот. – К.: Фірма «Праця». – 1997 р. – 192 с.
168. Колот А.М. Теоретико-методологічні аспекти класифікації й змісту функцій заробітної плати / А.М. Колот // Україна: аспекти праці, 2006. – № 6. – С. 15-19
169. Комплексная автоматизация управления предприятием: Информационные технологии – теория и практика / Ю.А. Петров, Е.Л. Шлимович, Ю.В. Ирюпин. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 160 с.: ил.



170. Конвенція Міжнародної організації праці № 131 «Про встановлення мінімальної заробітної плати з особливим урахуванням країн, що розвиваються» від 22.06.1970 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=993\\_149](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=993_149) – Назва з екрану
171. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: [учеб. пособие] / Н.П. Кондраков. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 717 с.
172. Конституція України. – К.: Інформаційно-видавниче агентство “ІВА”, 1996. – 52 с.
173. Контроллинг и аудит персонала: [учебник]; под ред. В.С. Половинко. – Омск: Изд-во Ом. гос. ун-та, 2007. – 672 с.
174. Копайлов Г.З., Радостовец В.К. Бухгалтерский учет в пищевой промышленности / Г.З. Копайлов, В.К. Радостовец. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Пищевая промышленность, 1980. – 344 с.
175. Косміна Р.М. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.]. – К.: Вища шк., 2003. – 174 с.
176. Костишина Т.А. Ринкова трансформація оплати праці на підприємствах споживчої кооперації: [монографія] / Т.А. Костишина. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2004. – 191 с.
177. Крапивин О.М., Власов В.И. Оплата труда. Вопросы правового регулирования / О.М. Крапивин, В.И. Власов. – М.: «Ось-89», 2008. – 288 с.
178. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Микитюк Н.Я. та ін. Фінансовий облік: [підручник] / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.Я. Микитюк та ін. – К.:ХАЙ-ТЕК ПРЕС, 2010. – 540с.
179. Кузнецова Е. Финансовая отчетность / Е. Кузнецова // «Аудит и Налогообложение», 2000. - № 10 (58). – С. 37-38
180. Кутер М.И., Таранец Н.Ф., Уланова И.Н. Бухгалтерская финансовая отчетность: [учеб. пособие] / М.И. Кутер, Н.Ф. Таранец, И.Н. Уланова. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 232 с.: ил.
181. Кучеренко Т. Регламентування облікової політики фінансової звітності / Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит, 2009. – № 5. – С. 24-34

182. Лаговська О.А. Методи обліку як інформаційна база системи бюджетування / О.А. Лаговська // Вісник Житомирського інженерно-технічного інституту. Серія: Економічні науки, 2005. – № 2 (32). – С. 123-127
183. Лень В.С., Гливенко В.В., Бочок М.П., Іванов Л.П. Звітність підприємств: [підручник] / В.С. Лень, В.В. Гливенко, М.П. Бочок, Л.П. Іванов. – К.: Знання-Прес, 2004. – 474 с.
184. Ломанов І. Про застосування у суспільній практиці понять форми й системи оплати праці / І. Ломанов // Україна: аспекти праці, 1998. – № 5 – С. 31-32
185. Лубков А.М., Лубков Д.А. Особенности адаптации традиционных форм и систем оплаты сельскохозяйственного труда к рыночным условиям / А.М. Лубков, Д.А. Лубков // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, 2007. – № 9. – С. 58-61
186. Мазманова Б.Г. Управление оплатой труда: [учеб. пособие] / Б.Г. Мазманова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 368 с.
187. Майорченко В., Калюжний В. Нова методологія регулювання заробітної плати в умовах ринкової економіки / В. Майорченко, В. Калюжний // Економіст, 2000. – № 11. – С. 83-91
188. Макконел Кэмпбелл Р., Брю Стэнли Л. Экономика: Принципы, проблемы и политика. В 2 т.: [пер. с англ. 11-го изд.] / Р. Макконел Кэмпбелл, Л. Брю Стэнли. – Т. 2. – М.: Республика, 1992. – 400 с.
189. Мартиненко М.М. Основы менеджменту: [підручник] / М.М. Мартиненко. – К.: Каравела, 2005. – 496 с.
190. Махсма М.Б. Экономика праці та соціально-трудова відносина: [навчальний посібник] / М.Б. Махсма. – К.: Атіка, 2005. – 304 с.
191. Мачуга Р.І. Інформаційні бухгалтерські системи: функції, мета і завдання / Р.І. Мачуга // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки, 2007. – №4 (42). – С. 117-125
192. Мельник Т.Г. Облік, аналіз та аудит праці і її оплати: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік,

- аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Т.Г. Мельник. - Київ, 2007. – 20, [1] с.
193. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. – К., 2007. – 305 с.
194. Методология и методика экономического анализа в системе управления коммерческой организацией: [монографія] / В.Г. Когденко. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 543 с.
195. Микитенко Т. Сучасні інформаційні технології обліку та аудиту в управлінні підприємством / Т. Микитенко // Бухгалтерський облік і аудит, 2005. - № 10.– С.12-19
196. Мишенин А.И. Теория экономических информационных систем: [учебник] / А.И. Мишенин. – [4-е изд., доп. и перераб.]. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 240 с.
197. Міжнародний стандарт аудиту 230 «Аудиторська документація» // Аудитор України, 2009. – № 5-6. – С. 28-36
198. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / [пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов]. – К.: ТОВ „ІАМЦ АУ „СТАТУС”, 2007. – 1172 с.
199. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004. Ч.І / [перекл. з англ. за ред С.Ф.Голова]. - К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1304 с.
200. Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: [підручник] / Є.В. Мних. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 514 с.
201. Мних Є.В., Цікало Є.І., Бунь Р.М. Організація автоматизованих робочих місць облікового персоналу: [навчальний посібник] / Є.В. Мних, Є.І. Цікало, Р.М. Бунь. – Львів: Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2004. – 167 с.
202. Мортіков В. Взаємодія попиту на працю й заробітної плати в ринковій економіці / В. Мортіков // Україна: аспекти праці, 1998. - № 7. - С. 16-19

203. Мортіков В. Роль заробітної плати в регулюванні зайнятості / В. Мортіков // Економіка України, 2000. – № 1. – С. 34-39.
204. Моссаковський В. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит, № 9. – 2002. – С. 29-35
205. Мошенський С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз: [підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів] / С.З. Мошенський, О.В. Олійник; за ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і технік України Ф.Ф. Бутинця. – [2-ге вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП "Рута", 2007. – 704 с.
206. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М.: УРСС, 1997. – 368 с.
207. Никонова Т.В., Сухарев С.А. Управленческий аудит: персонал / Т.В. Никонова, С.А. Сухарев; под ред. Ю.Г. Одегова – М.: Экзамен, 2002. – 224 с.
208. Новий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад.: Радченко І.О., Орлова О.М.]. – К.: ПП Голяка В.М., 2010. – 768 с.
209. Новодворский В.Д., Пономарева Л.В., Ефимова О.В. Бухгалтерская отчетность: составление и анализ / В.Д. Новодворский, Л.В. Пономарева, О.В. Ефимова; под редакцией В.Д. Новодворского, [в 3-х частях]. Ч. 1. – М.: Бухгалтерский учет, 1994. – 96 с.
210. Новодворский В.Д., Слабинский В.Т. Бухгалтерская отчетность: цели, опыт использования / В.Д. Новодворский, В.Т. Слабинский // Бухгалтерский учет, 1991. – № 12. – С. 8-13
211. Облік розрахунків з оплати праці: [навчальний посібник: Лекції, завдання для виконання практичного заняття (ділова гра), підбір документів для виконання практичного завдання, завдання для самостійного виконання] / Г.О. Дарманська, Т.В. Рижа. – К.: КНТ, 2009. – 336 с.
212. Одегов Ю.Г., Никонова Т.В. Аудит и контроллинг персонала: [учебник] / Ю.Г. Одегов, Т.В. Никонова. – М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2006. – 560 с.
213. Озеряков А.С. Финансовый аудит и аудит эффективности в системе ГФК / А.С. Озеряков // Финансы, 2008. – № 10. – С. 79-80

214. Олійник О.В. Облік витрат діяльності в умовах використання комп'ютерних технологій / О.В. Олійник // Вісник Житомирського інженерно-технічного інституту. Серія: Економічні науки, 2001. – № 16. – С. 83-90
215. Олохтонова Э.А., Тулегенов Э.Т. Организация внедрения нормативного метода учета на предприятии / Э.А. Олохтонова, Э.Т. Тулегенов. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 110 с.
216. Оплата праці: податковий та бухгалтерський облік. – [5-те вид., перероб. і доп.]. – Х.: Фактор, 2006. – 496 с.
217. Организация, нормирование и оплата труда: [учеб. пособие] / А.С. Головачев и [др.]; под общ. ред. А.С. Головачева. – [3-е изд., испр.]. – Минск: Новое знание, 2007. – 603 с.
218. Организация, нормирование и оплата труда на железнодорожном транспорте: [учебник для вузов] / Ю.Д. Петров, М.В. Белкин, В.П. Катаев и др.; под ред. Ю.Д. Петрова, М.В. Белкина. – М.: Транспорт, 2000. – 279 с.
219. Организация, нормирование и оплата труда на предприятиях АПК / Ю.Н. Шумаков, В.И. Еремин, С.В. Жариков, В.Б. Панов; под ред. Ю.Н. Шумакова. – М.: КолосС, 2008. – 304 с.
220. Организация, нормирование, оплата труда на предприятиях отрасли (торговля): [учебник] / Л.П. Владимирова. – [3-е изд.]. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К<sup>о</sup>», 2009. – 348 с.
221. Организация, нормирование, оплата труда на предприятиях транспорта. [практическое пособие] / А.Г. Степанов. – М.: Издательство «Экзамен», 2008. – 351 с.
222. Организация, нормирование и стимулирование труда на предприятии: [учебно-практическое пособие] / В.П. Пашуто. – М.: КНОРУС, 2005. – 320 с.
223. Организация, нормирование и стимулирование труда на предприятиях машиностроения: [учебник] / Н.Ф. Ревенко, А.Г. Схиртладзе, В.Л. Аристова; под общей ред. Н.Ф. Ревенко. – М.: Высш. шк., 2005. – 383 с.
224. Организация и нормирование труда: [учебник для вузов]; под ред. Ю.Г. Одегова. – [3-е изд. перераб. и доп.]. – М.: Издательство «Экзамен», 2005. – 464 с.

225. Организация и регулирование оплаты труда: [учеб. пособие]; под ред. М.Е. Сорокиной. – М.: Вузовский учебник, 2006. – 272 с.
226. Организация оплаты труда руководителей и специалистов в условиях перехода к рыночной экономике: [монография] / Гончаров В.Н., Радомская М.С., Радомский С.И., Рамазанов В.С. и др.; под общей редакцией д.э.н., проф. В.Н. Гончарова. – Донецк: ООО «Альматео», 2006. – 196 с.
227. Основы аудита / под ред. доктора экономических наук, профессора Р.П. Булыги. – Ростов н/Д: Феникс, 2010. – 317 с.
228. Основы аудита: [учебное пособие]; под ред. М.В. Мельник. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 368 с.
229. Основы организации труда: экономические и правовые аспекты: [практ. пособие]; под ред. В.И. Шкатуллы, Л.М. Суетиной. – М.: Норма, 2008. – 528 с.
230. Осовий Г. Актуальні питання колективно-договірного регулювання трудових відносин в Україні (законодавчий аспект) / Г. Осовий // Україна: аспекти праці, 1999. – № 6. – С. 35-39
231. Осовий Г. Питання реформи оплати праці в Україні в контексті реалізації плану дій щодо євроінтеграції / Г. Осовий // Україна: аспекти праці, 2005. – № 3. – С. 3-11
232. Панкова С.В. Международные стандарты аудита: [учеб. пособие] / С.В. Панкова. – М.: Экономистъ, 2004. – 158 с.
233. Пантелеев В.П. Фінансова звітність: [навчальний посібник]; за ред. д.е.н., проф., В.О. Шевчука. – Київ: Державна академія статистики, обліку та аудиту, 2004. – 227 с.
234. Парус-Заработная плата [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://parus.ua/> - Назва з екрану
235. Парушина Н.В., Кыштымова Е.А. Аудит: основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок: учебное пособие / Н.В. Парушина, Е.А. Кыштымова. – М.: ИД «ФОРУМ», 2009. – 560 с.
236. Перелік типових документів, що утворюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших підприємств, установ та

- організацій, із зазначенням строків зберігання документів. Вказівки щодо застосування Переліку. Затверджені Наказом Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України № 41 від 20.07.1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1036.413.0> - Назва з екрану
237. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: [монографія] / О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
238. Петров М.И. Нормирование труда / М.И. Петров. - [изд. 2-е, перераб. и доп.]. – М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2007. – 96 с.
239. Петрик О.А., Фенченко М.Т. Аудит у зарубіжних країнах: [навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / О.А. Петрик, М.Т. Фенченко; за заг. ред. О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2002. – 168 с.
240. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Інструкція про застосування. – К.: КНТ, 2007. – 168 с.
241. Погорелов І.М., Погорелов М.І., Перерва П.Г., Колот А.М., Мехович С.А. Економіка та організація праці / І.М. Погорелов, М.І. Погорелов, П.Г. Перерва, А.М. Колот, С.А. Мехович. – Х.: Фактор, 2007. – 640 с. (рос.)
242. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом Міністерства фінансів України, № 88 від 24 травня 1995 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95> - Назва з екрану
243. Пошерстник Н.В., Мейксин М.С. Заработная плата в современных условиях [12-е изд.]. – СПб.: «Издательский дом Герда», 2004. – 768 с.
244. Про затвердження Змін до Правил роботи архівних підрозділів органів державної влади, місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій, затверджених наказом Державного комітету архівів України, № 16 від 16.03.2001р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0407-01> - Назва з екрану
245. Про затвердження Примірної інструкції з діловодства у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, Раді міністрів Автономної Республіки

Крим, місцевих органах виконавчої влади, Постанова Кабінету міністрів України № 1153 від 17.10.1997 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1153-97-%EF> - - Назва з екрану

246. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці, затверджених Наказом Державного комітету статистики № 489 від 5.12.2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/> - Назва з екрану

247. Програмний комплекс «БЕСТ-ЗАРПЛАТА» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.bestzvit.com.ua/products/aboutbestzarplata.shtml](http://www.bestzvit.com.ua/products/aboutbestzarplata.shtml)- Назва з екрану

248. Проектирование экономических информационных систем: [учебник] / Г.Н. Смирнова, А.А. Сорокин, Ю.Ф. Тельнов; под ред. Ю.Ф. Тельнова. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 512 с.

249. Пучкова С.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: [учебное пособие] / С.И. Пучкова. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 272 с. (Библиотека сборника «Новое в бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации». – Выпуск 3 (15).

250. Пушкар М.Г. Організація і нормування праці в сільському господарстві: [навч. посібник] / Пушкар М.Г. – Тернопіль, ТАНГ, 1998. – 184 с.

251. Пушкар М.С. Фінансовий облік: [підручник] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.

252. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Фінансовий облік у системі управління: [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 178с.

253. Радомський С.Й., Гончаров В.М., Додонов О.В., Попов Д.А., Шапран О.Є. Організація й оплата праці на підприємствах в умовах переходу до ринкової економіки: [навчальний посібник] / С.Й. Радомський, В.М. Гончаров, О.В. Додонов, Д.А. Попов, О.Є. Шапран – Луганськ: Вид-во Східноукраїнського національного університету імені В. Даля, 2004. – 264 с.

254. Радущкий А. Концепция финансовой отчетности в США / А. Радущкий // Бухгалтерский учет, 1997. - № 11. – С. 34-37



255. Ракоти В.Д. Заработная плата и предпринимательский доход / В.Д. Ракоти. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 224 с.
256. Редченко К.І. Аудит стратегічних управлінських рішень, прогнозів та проєктів: [монографія] / К.І. Редченко. – Львів: Видавництво ЛКА, 2001. – 402 с.
257. Рекомендації щодо визначення заробітної плати працюючих в залежності від особистого внеску працівника в кінцеві результати роботи підприємства // Праця і зарплата. 1999. – № 11 (171). - С. 18-31
258. Рекомендації щодо стимулювання працівників, які підвищують свою кваліфікацію (Наказ Міністерства праці та соціальної політики від 3.12.2008р., №564 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.kmv.gov.ua/getdoc.asp?Id=9099](http://www.kmv.gov.ua/getdoc.asp?Id=9099) - Назва з екрану
259. Ремизов К.С. Основы экономики труда: [ученик] / К.С. Ремизов. – М.: Изд-во МГУ, 1990. – 208 с.
260. Рішення Аудиторської палати України Про затвердження Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) від 27.09.2007 р., № 182/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.nau.ua/doc/?code=vr82\\_230-07](http://zakon.nau.ua/doc/?code=vr82_230-07) – Назва з екрану
261. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон. [перев. с англ.]. – М.: КРМГ, Аудиторская фирма “Контакт”, 1993. – 496 с.
262. Ровенских В.А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: теория и практика: [учебное пособие] / В.А. Ровенских. – [2-е изд., перераб. и доп].. – Старый Оскол: ООО «ТНТ», 2007. – 428 с.
263. Рогуленко Т.М. Основы аудита: [учебник] / Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарева. – [2-е изд., доп. и перераб.] – М.: Флинта: МПСИ, 2008. – 512 с.
264. Ротан В. Далі зволікати не можна / В. Ротан // Праця і зарплата, 2007. – № 10 (542). – С. 4-5
265. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту / В.С. Рудницький. – Тернопіль: «Економічна думка», 1998. – 192 с.

266. Рудницький В.С. Процедури моделювання та прийняття рішень в процесі аудиту: [монографія] / В.С. Рудницький, О.М. Бунда. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2009. – 200 с.
267. Рябухин С., Климантов С. Аудит эффективности государственного сектора экономики: [курс лекций] / С. Рябухин, С. Климантов. – [2-е изд., доп.] - М.: Триада Лтд, 2006. - 304 с.
268. Саванин А.Е. Аудит эффективности использования государственных финансовых ресурсов – современный механизм финансового контроля / А.Е. Саванин // ДАЙДЖЕСТ-ФИНАНСЫ, 2006. - № 4 (136)– С. 38-45
269. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: [навч. посіб.] / Г.В. Савицька– К.: Знання, 2004. – 654 с.
270. Савкова С., Терещенко О. Шляхи вдосконалення нормування праці (за матеріалами регіонального обстеження) / С. Савкова, О. Терещенко // Україна: аспекти праці, 2002. – № 2. – С. 41-45
271. Савченко В.Я. Аудит: [навч. посіб.] / В.Я. Савченко. – [вид. 2-ге, без змін]. – К.: КНЕУ, 2006. – 328с.
272. Сальникова Л.В. Оплата труда: порядок, правила и исключения / Л.В. Сальникова. – М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2008. – 192 с.
273. Сахарцева І.І. Теоретико-методологічні аспекти формування програм аудиту: [монографія] / І.І. Сахарцева. – Київ: Кондор, 2005. – 374с.
274. Сем'янчук П. Інтелектуалізація праці у стратегії зростаючої економії від масштабу виробництва / П. Сем'янчук // Світ фінансів, 2008. – №3(16). – С. 37-46
275. Системы оплаты труда: [пер. с англ.]. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 212с. – (Серия «Классика Harvard Business Review»)
276. Скакун Л.А. Фінансова звітність – основне джерело фінансової інформації / Л.А. Скакун // Облік і фінанси АПК, 2007. – № 11-12. – С. 198-203
277. Скобара В.В. Аудит: методология и организация / В.В. Скобара. – М.: Дело и сервис, 1998. – 576 с.
278. Слиньков В.Н. Мотивация, стимулирование и оплата труда: [практические рекомендации] / В.Н. Слиньков. – К.: Дакор, КНТ, 2008. – 336 с.

279. Сліпачук О. Погодинна оплата праці / О. Сліпачук // Зароботная плата. - 2007. – № 7 (13). – С. 30-35
280. Словник іншомовних слів / [за ред. О.С. Мельничука]. – К.: Київська книжкова фабрика, 1975. - 775 с.
281. Сльозко Т. Методи обліку витрат «стандарт-кост» і нормативний: історія та сучасність / Т. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит, 2007. - № 7.– С.3-8
282. Смирнов Э.А. Введение в теорію общего аудита / Э.А. Смирнов // Аудитор, 1996. – № 1. – С. 11-18
283. Советский энциклопедический словарь / [гл. ред. А.М. Прохоров]. – [4-е изд.]– М.: Сов. энциклопедия, 1988. – 1600 с., ил.
284. Соломонов С. Сдельная система оплаты труда / С. Соломонов // Зароботная плата, 2007. – № 10 (16). – С. 28-42
285. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: [навч. посіб.] / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.
286. Сопко В.В. Издержки производства и себестоимость продукции в пищевой промышленности / В.В. Сопко. К.: «Техника». – 1975. – 183 с.
287. Сопко В.В. Нормативный учет производства в хлебопечении / В.В. Сопко. К.: «Техніка», 1973. – 180с.
288. Сопко В.В., Герасимович А.М., Игнатенко М.С. Нормативный метод планирования и учета в пищевой промышленности / В.В. Сопко, А.М. Герасимович, М.С. Игнатенко. К.: «Урожай», 1990. – 160 с.
289. Сопко В.В., Патрик А.Н. Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции в промышленности / В.В. Сопко, А.Н. Патрик. – К.: Техніка, 1988. – 112 с.
290. Сопко В.В., Шило В.П., Верхоглядова Н.І., Ільїна С.Б., Брадул О.М. Організація і методика проведення аудиту: [навчально-практичний посібник] / В.В. Сопко, В.П. Шило, Н.І. Верхоглядова, С.Б. Ільїна, О.М. Брадул. – [2-е вид., перероб. та доповн.]. – К.: ВД „Професіонал”, 2006. – 576с.
291. Сосненко Л.С. Информация об экономическом потенциале предприятия / Л.С. Сосненко // Все для бухгалтера, 2002. – № 23 (95). – С. 9-14

292. Спасенко Ю., Панченко В. Стан і перспективи системи нормування праці / Ю.Спасенко, В. Панченко // Справочник економіста, 2006. – декабрь. – С.65-71
293. Статистичний щорічник України за 2007 рік; за редакцією Осауленка О.Г.- К.: ТОВ «Видавництво «Консультант», 2008. – 571 с.
294. Статистичний щорічник України за 2008 рік; за редакцією Осауленка О.Г. - К.: ТОВ «Видавництво «Консультант», 2009. – 566 с.
295. Стефанюк І.Б. Запровадження аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ / І.Б. Стефанюк // Фінанси України, 2005. – № 6.– С. 138-144
296. Суворов А.В. Подготовка и представление финансовой отчетности в соответствии с МСФО / А.В. Суворов // Международный бухгалтерский учет, 2004. – № 8 (68).– С. 9-18
297. Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку: методологія і практика: [монографія] / П.Л. Сук. – К.: НАУ, 2007. – 330 с.
298. Сук П.Л. Формування системи обліку оплати праці на підприємстві / П.Л. Сук // Торгівля, комерція, підприємництво: збірник наукових праць. – Львів: Львівська комерційна академія, 2010. – Вип. 11. – С. 257-260
299. Сухарева Л.О., Федченко Т.В. Аудит ефективності використання бюджетних коштів: протиріччя формування понятійного апарату / Л.О. Сухарева, Т.В. Федченко // “Фінанси України”, 2006. - № 8.– С. 125-131
300. Тарифная система: состояние и перспективы развития / В.А. Сковпень – М.: ФГУП «НИИ ТСС» Росздрава, 2008. – 68 с.
301. Теліщук Л.О. Заробітна плата і питання її трансформації / Л.О. Теліщук // Фінанси України, 2003. – № 6. – С. 98-102
302. Терещенко Л.О., Матієнко-Зубенко І.І. Інформаційні системи і технології в обліку: [навч. посіб.] / Л.О. Терещенко, І.І. Матієнко-Зубенко. – К.: КНЕУ, 2004. – 187 с.

303. Терещенко О. Санаційний аудит – необхідна передумова фінансової санації підприємств / О. Терещенко// Вісник Національного Банку України, 2000. – травень. - С. 57-61
304. Труд и заработная плата строителей в новых условиях хозяйствования / Л.И. Жуков, В.В. Горшков, В.А. Ловков, Н.А. Данилова. – Л.: Стройиздат. ленингр. отд-ние, 1990. – 191 с.
305. Туркин С. Социальный аудит компании / С. Туркин // Журнал «Управление компанией», 2004. – № 08 (39). – С. 68-72
306. Указ Президента України від 25 грудня 2000 р., № 1375 «Про затвердження заходів щодо реалізації Концепції дальшого реформування оплати праці в Україні: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1375%2F2000>
307. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету труда и его оплаты: Утв. Постановлением Гос. Ком. Рос. Федерации по статистике от 5 янв. 2004 г. №1. – М.: Изд-во деловой и учеб. лит., 2005. – 68 с.
308. Управленческий учет: курс лекций: [учебное пособие для вузов] / Н.Ф. Данилова, Е.Ю. Сидорова. – М.: Издательство «Экзамен», 2006. – 188 с.
309. Управленческий учет и анализ с практическими примерами: [учебное пособие] / Л.В. Попова, В.А. Константинов, И.А. Маслова, Е.Ю. Степанова. – М.: Дело и Сервис, 2006. – 224 с.
310. Учет затрат по нормам: эволюция метода: [монографія] / М.И. Сидорова. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2009. – 156 с.
311. Учет и аудит расчетов с персоналом по оплате труда: [учебно-практическое пособие] / В.А. Пипко, С.П. Панченко, В.С. Яковенко. – М.: Финансы и статистика; Ставрополь: АГРУС, 2006. – 112 с.
312. Учет расчетов с персоналом. Расчеты по оплате труда / Н.Н. Шишкеедова. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Вершина, 2006. – 328с.
313. Фалалеев А.С., Шарапова С.К. Оплата труда работников строительства: [справочник] / А.С. Фалалеев, С.К. Шарапова. – М.: Стройиздат, 1991. – 239 с.

314. Фаріон І.Д., Перевоза І.В. Організація обліку, контролю й аналізу: [навчальний посібник] / І.Д. Фаріон, І.В.Переоза; за редакцією доктора економічних наук, професора І.Д. Фаріона. Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 487 с.
315. Филина Фаина. Основы составления и представления финансовой отчетности / Фаина Филина // Финансовый менеджер, 2007. – № 9. – С. 7-13
316. Фильев В.И. Заработная плата в зарубежных странах / В.И. Фильев. – М.: ЗАО «Бухгалтерский бюллетень», 1997. – 96 с.
317. Фильев В.И. Нормирование труда на современном предприятии: [методическое пособие] / В.И. Фильев. – М.: «Бухгалтерский бюллетень», 1996. – 104 с.
318. Фильев В.И. Организация, нормирование и оплата труда. Опыт зарубежных стран: Великобритании, Германии, Италии, США, Франции, Японии и др. / В.И. Фильев. – М.: Издательство журнала «Юридический бюллетень предпринимателя», 1996. – 96 с.
319. Фінансово-економічний словник. – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. – 714 с.
320. Харитонов С.А. Настольная книга бухгалтера по учету и оплате труда: [практическое пособие] / С.А. Харитонов. - [11 издание, переработанное и дополненное]. – М., ООО «1С-Публишинг», 2008. – 489 с.
321. Харитонов С.А., Чистов Д.В., Шуремов Е.Л. Информационные системы бухгалтерского учета: [учеб. пособие] / С.А. Харитонов, Д.В. Чистов, Е.Л. Шуремов. – М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2007. – 160 с.
322. Харченко И. Об инфляции и росте заработной платы // Праця і зарплата, 1994. – № 23 (63). – С. 13-14
323. Хенни Ван Грюнинг, Коэн Мариус. Прозрачность финансовой отчетности / Хенни Ван Грюнинг, Коэн Мариус // Финансовый бизнес, 2004. – июль - август. – С. 21-23
324. Хикс Дж. Стоимость и капитал. Теория заработной платы / Дж.Хикс. – М.: Прогресс, 1993. – 273 с.

325. Холод Н. Світовий досвід застосування мінімальної заробітної плати для регулювання доходів населення / Н. Холод // Україна: аспекти праці, 2008. – № 7. – С. 46-51
326. Хомин П.Я. Формування звітності в підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку: [монографія] / П.Я. Хомин. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 288 с.
327. Хомин П.Я., Журавель Г.П. Звітність підприємств. – [навч. посіб.] / П.Я. Хомин, Г.П. Журавель. – К.: ВД «Професіонал», 2006. – 656 с.
328. Царьов М.С. Інформаційні системи і технології обліку в АПК: [практикум: навч. посіб.] / М.С. Царьов– К.: КНЕУ, 2005. – 368 с.
329. Цивільний кодекс України: [офіц. видання]. – К.: Концерн „Видавничий Дім „Ін Юре”, 2004. – 472 с.
330. Чернелевський Л.М., Беренда Н.І. Аудит [навч. посібник] / Л.М. Чернелевський, Н.І. Беренда. – К.: Міленіум, 2002р. – 466с.
331. Чернов В.І., Оленич Є.І. Нормування праці: [навч.-метод. посібник для самост. вивч. диск.] / В.І. Чернов, Є.І. Оленич; за ред. Є.І. Оленич. – К.: КНЕУ, 2000. – 148 с.
332. Чижевська Л.В. Актуальні аспекти організації складання та подання фінансової звітності / Л.В. Чижевська // Вісник Житомирського інженерно-технічного інституту. Серія: Економічні науки, 2001. – № 13. – С. 55-58
333. Чикунова Е.П., Чикунова Л.А. Мировая практика подготовки отчетности: ориентиры для отечественного учета / Е.П. Чикунова, Л.А. Чикунова // Современный бухучет, 2002. – № 3. – С. 4-7
334. Чингос Питер Т. Оплата по результату. Из опыта оплаты труда персонала в США. / Чингос Питер Т. – [пер. с англ.]. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2004. – 416 с.
335. Чумакова І. Аудит ефективності: зарубіжний досвід та українські реалії / І. Чумакова // Бухгалтерський облік і аудит, 2009. – № 1. – С. 55-62

336. Шатохіна О. Особливості організації та проведення техногенного санаційного аудиту підприємств України / О. Шатохіна // Бухгалтерський облік і аудит, 2004. – № 4. – С. 59-63
337. Шацкий В.Ф. Основы аудита и аудиторской деятельности: [учеб. для студ. высш. проф. и доп. образования] / В.Ф. Шацкий. – Жуковский: МИМ ЛИНК, 2009. – 244 с.
338. Шибаніна О.В. Стан і основні напрями удосконалення оплати праці в продовольчому під комплексі АПК / О.В. Шибаніна // Економіка АПК, 2006. – №9. – С. 3-8
339. Шегда А.В. Менеджмент: [навч. посіб.] / А.В. Шегда. – К.: Т-во „Знання”, КОО, 2002. – 583 с.
340. Шеремет А.Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: [ученик] / А.Д. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 367 с.
341. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: [учебник] / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 448 с.
342. Шигун М.М. Фінансова звітність підприємства: ознаки якості / М.М. Шигун // Вісник ЖІТІ. Економічні науки, 2008. – № 3 (45). – С. 201-209
343. Шифман З.Б., Строкова Т.Ю. Бригадный подряд в хлебопекарной промышленности / З.Б. Шифман, Т.Ю. Строкова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, 1989. – № 3. – С. 26-29
344. Шугаев А.А. Организация оплаты труда в ФРГ / А.А. Шугаев // Труд за рубежом, 2001. – №4. – С. 82-93
345. Шульга Н.В. Облік і аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Н.В. Шульга. – Київ, 2008. – 20, [1] с.
346. Шуремов Е.Л., Чистов Д.В., Лямова Г.В. Информационные системы управления предприятиями / Е.Л. Шуремов, Д.В. Чистов, Г.В. Лямова. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2006. – 112 с.



347. Шуремов Е.Л., Умнова Э.А., Воропаева Т.В. Автоматизированные информационные системы бухгалтерского учета, анализа и аудита: [учебное пособие для вузов] / Е.Л. Шуремов, Э.А. Умнова, Т.В. Воропаева. – М.: Перспектива, 2005. – 363 с.
348. Щирба И. М. Внутренняя отчетность об оплате труда как составляющая системы отчетности предприятия / И. М. Щирба // Предпринимательство в Беларуси: опыт становления и перспективы развития : материалы VII Международной науч.-практ. конф., (Минск, 20 апреля 2010 г.). – Минск: БГУ, 2010. – Ч. I. – С.182–184
349. Щирба І. Аудит праці та її оплати / І. Щирба // Нові обрії економічної науки : матеріали Міжнар. наук. студентсько-аспірантської конференції, (Львів, 11–12 травня 2007 р.). – Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2007. – С. 280–281
350. Щирба І. Договірне регулювання оплати праці / І. Щирба // Збірник наукових праць молодих вчених Тернопільського національного економічного університету «Наука молода». – 2008. – Випуск 10. – С. 192–196
351. Щирба І. Заробітна плата в умовах глобалізації економіки / І. Щирба // Глобальна економіка як сучасний етап співробітництва країн : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. студентів та аспірантів, (Чернівці, 26–27 квітня 2007 р.). – Чернівці: ЧТЕІ КНТЕУ, 2007. – Ч. II. – С. 339–341
352. Щирба І. Зарубіжний досвід оплати праці у високорозвинених країнах світу / І. Щирба // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність і тенденції глобалізації : зб. тез доп. IV Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених, (Тернопіль, 22–23 лютого 2007 р.). – Тернопіль : Екон. думка, 2007. – Ч. II. – С. 591–595
353. Щирба І. Економічний зміст заробітної плати в ринкових умовах господарювання / І. Щирба // Вісник Львівського університету. – 2008. – Серія економічна. – Вип. 39 (1). – С. 584–588
354. Щирба І. Концептуальна модель ефективного функціонування системи обліку оплати праці на підприємстві / І. Щирба // Світова економічна криза: причини, наслідки та перспективи подолання: матеріали Міжнар. наук.

студентсько-аспірантської конф., (Львів, 14–15 травня 2010 р.). – Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2010. – С. 657

355. Щирба І. Нормативний метод обліку витрат на оплату праці: суть та шляхи удосконалення / І. Щирба // Трансформація господарського механізму в умовах економічної кризи : матеріали ІХ Всеукр. наук. конф. молодих учених і студентів, (Чернівці, 15–17 квітня 2010 р.). – Чернівці: ЧНУ, 2010. – С. 374–376
356. Щирба І. Нормативно-правове регулювання обліку оплати праці / І. Щирба // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : зб. тез доп. П'ятої ювілейної Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених, (Тернопіль, 21–23 лютого 2008 р.). – Тернопіль: Екон. думка, 2008. – Ч. II. – С. 524–527
357. Щирба І. Нормування праці як основа побудови обліку праці і її оплати / І. Щирба // Інтелектуальний потенціал молоді в науці і практиці : матеріали ІІ Всеукр. наук. конфер. студентів, аспірантів та молодих вчених, (Хмельницький, 24 травня 2007 р.). – Хмельницький: УЕП, 2007. – С. 303–307
358. Щирба І. Організація оплати праці на підприємствах: досвід Франції / І. Щирба // Економіка України в умовах посилення глобалізаційних процесів: виклики і перспективи : матеріали Міжнар. наук. студентсько-аспірантської конф., (Львів, 15–16 травня 2009 р.). – Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2009. – С. 553–554
359. Щирба І. Розрахунок заробітної плати з використанням коефіцієнту трудової участі / І. Щирба // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : зб. тез доп. VI Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених, (Тернопіль, 26–27 лютого 2009 р.). – Тернопіль: Екон. думка, 2009. – Ч. II. – С. 445–447
360. Щирба І. Стандартизація обліку розрахунків із заробітної плати: проблеми та шляхи удосконалення / І. Щирба // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: зб. тез доп. VII Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених, (Тернопіль, 25–26 лютого 2010 р.). – Тернопіль: ТНЕУ : Екон. думка, 2010. – Ч. I. – С. 397–398

361. Щирба І. Тарифна система як основа оплати праці на підприємстві / І. Щирба // Галицький економічний вісник. – 2009. – Вип. 1 (22). – С. 57–65.
362. Щирба І. М. Автоматизація обліку оплати праці / І. М. Щирба // Реформування системи бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф., (Донецьк, 11 червня 2010 р.). – Донецьк: ДонНТУ, 2010. – С. 84–88
363. Щирба І. М. Аудит ефективності оплати праці / І. М. Щирба // Економіка і регіон. – 2010. – Вип. 3 (26). – С. 146-150
364. Щирба І. М. Безтарифна система оплати праці / І. М. Щирба // Дослідження та оптимізація економічних процесів «Оптимум – 2008» : труди VI Міжнар. наук.-практ. конф., (Харків, 3–5 грудня 2008 р.). – Харків: НТУ «ХП», 2008. – С. 112–113
365. Щирба І. М. Завдання і джерела аудиту оплати праці в системі ринкових відносин / І. М. Щирба // Актуальні проблеми життєдіяльності суспільства : зб. тез доп. Всеукр. наук.-техн. конф. молодих вчених і спеціалістів, (Кременчук, 17–18 квітня 2008 р.). – Кременчук: КДПУ ім. М. Остроградського, 2008. – С. 298–300
366. Щирба І. М. Застосування аналітичних процедур під час аудиту / І. М. Щирба // Методика обліку, аналізу і аудиту в контексті світової та вітчизняної практики її вдосконалення : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. студентів та молодих учених, (Київ, 27–28 квітня 2005 р.). – К. : КНЕУ, 2005. – С. 280–284
367. Щирба І. М. Методика аудиту ефективності оплати праці / І. М. Щирба // Облік, аудит, фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців : зб. тез доп. Міжнар. наук.-практ. конф., (Харків, 28–29 жовтня 2010 р.). – Х.: ХДУХТ, 2010. – С. 157–158
368. Щирба І. М. Облік розрахунків за заробітною платою в умовах комп'ютерної обробки даних / І. М. Щирба // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2010. – Серія: економічні науки. – Вип. 3 (53). – С. 201–207

369. Щирба І. М. Організація оплати праці на підприємстві / І. М. Щирба // Менеджмент малого и среднего бизнеса: эффективность, конкурентоспособность, устойчивость : тезисы докл. VIII Междунар. науч.-практ. конф., (Севастополь, 21–25 сентября 2009 г.). – Севастополь: вид-во СевНТУ, 2009. – С. 115–117
370. Щирба І. М. Системи оплати праці: теоретичний аспект / І. М. Щирба // Наука й економіка. – 2009. – Вип. 3 (15), Т. 1. – С. 211–216
371. Щирба І. М. Сутність облікової політики підприємства щодо витрат на оплату праці та факторів впливу на її формування / І. М. Щирба // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – Серія: економічні науки. – Вип. 4 (50). – С. 191–193
372. Щирба І. М. Фактори, які впливають на формування облікової політики підприємства щодо витрат на оплату праці / І. М. Щирба // Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні : зб. праць Всеукр. наук.-практ. конф., (Київ, 12 грудня 2009 р.). – К.: 2009. – С. 425–428
373. Энциклопедия систем мотивации и оплаты труда / под ред. Дороти Бергер, Ланса Бергера; [пер. с англ.]. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 761 с.
374. Эффективная система оплаты труда: разработка и внедрение: [практ. пособие] / М.В. Прохорова, Ю.И. Кондратьева. М.: Издательство «Омега-Л», 2008. – 180 с.
375. Юровський Б. Энциклопедия бухгалтера и экономиста: Все о заработной плате в современных условиях [пособие для бухгалтера и экономиста по труду] / Б.Юровский. – Харьков: Центр «Консульт», 2006. - Том 22 (148), ноябрь. – 300 с.
376. Юровский Б. Энциклопедия бухгалтера и экономиста: Заработная плата в современных условиях: порядок выплаты, расчет, налогообложение / Б.Юровский. – Харьков: Центр «Консульт», 2008. – Сборник № 5 (179), март. – 238 с.
377. Юровский Б. Организация заработной платы в современных условиях / Б. Юровский // Современный бухгалтер, 2004. – № 41 (41). – С. 7-23

378. Яковлев Р.А. Оплата труда на предприятии / Р.А. Яковлев. – М.: Центр экономики и маркетинга, 1999. – 248 с.
379. Яковлева Т.Г. Эффективные системы оплаты труда. Как построить оплату труда, чтобы она стимулировала работников трудиться с максимальной отдачей / Т.Г. Яковлева. – М.: Издательство «Альфа-Пресс». – 2005. – 168 с.
380. 1С: Зарплата и управление персоналом 8.1: [практическое пособие] / [кол. авторов; под ред. Н.В. Селищева]. – М.: КНОРУС, 2009. – 368 с.
381. 34 положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності. – К.: КНТ, 2009. – 320 с.
382. Becker G. “Human Capital, Effort, and the Sexual Division Labor”, *Journal of Labor Economics*, 3:1, S. 33-S.58
383. Courcelle-Seneuil S.G. Cours de Comptable / S.G. Courcelle-Seneuil. – 8 ed. – Paris, 1878. – P. 1. – 451 p.
384. Felipe J., McCombie. How Sound are the Foundations of the Aggregate Production Function? [Електронний ресурс] / Режим доступу: [eprints.otago.ac.nz/269/1/DP0116.pdf](http://eprints.otago.ac.nz/269/1/DP0116.pdf) – Назва з екрану
385. Global Wage Report 2008/09 [Електронний ресурс] / Режим доступу: [www.ilo.org/public/english/employment/strat/kilm/index.htm](http://www.ilo.org/public/english/employment/strat/kilm/index.htm) - Назва з екрану
386. Hilton R.W. Cost Management. Strategies for Business Decisions. Fourth Edition / R.W. Hilton, M. W. Maher, F. H. Selfo, 2008. – Irwin: McGraw-Hill. – P.XXXIII, 954.
387. Human Development Report, UNDP, 2007-2008 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://hdr.undp.org> – Назва з екрану
388. Maslow A. H. The Farther Reaches of Human Nature. Harmondsworth: Penguin, 1971.

389. Mincer J., Polachek S. “Family Investments in Human Capital: Earning of Women”, *Journal of Political Economy*, 82:2. – S. 76-108
390. Тан Бао Нонг. Cobb-Douglas Production Function [Электронный ресурс] / Режим доступа: [www.math.cmu.edu/~howell4/teaching/tanproj.pdf](http://www.math.cmu.edu/~howell4/teaching/tanproj.pdf) - Назва з екрану
391. [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua)

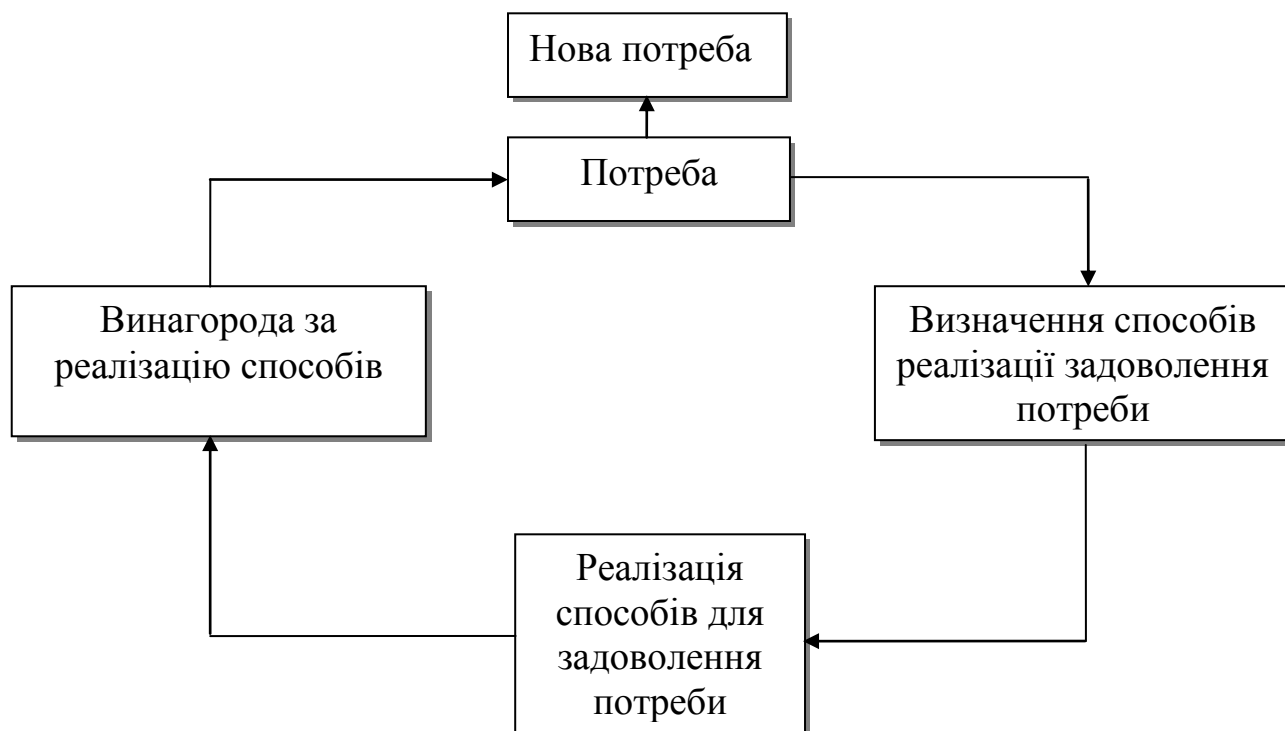
## Додаток А

### Функції заробітної плати

Вчені-економісти																													
Функції заробітної плати	Колот А.М. [167, с.12]	Калина А.В. [154, с.160]	Масхма М.Б. [190, с.92]	Погорелов І.М., Погорелов М.І., Перерва П.Г., Колот А.М., Мехович С.А. [241, с.345-346]	Пашуто В.П. [222, с.274]	Головачов О.С. [217, с.360]	Волгін М.О., Волгіна О.М. [66, с.67]	Мазманова Б.Г. [186, с.30-31]	Яковлев Р.А. [378, с.34-35]	Абакумова Н.Н., Подовалова Р.Я. [1, с.133-136]	Генкін Б.М. [74 с.31]	Жуков А.Л. [128, с.16-17]	Сорокіна М.Е. [225, с.11]	Ревенко Н.Ф. [223, с.245-246]	Алімаріна Е.Л. [10, с.43]	Боднарчук О.В. [32, с.72]	Ігнатенко М.В. [113, с.38]	Гапоненко Н., Мельянова Л., Ярославський В. [72 с.7]	Гринчунський В., Забрюцький В. [83, с.24]	Ковальов В.М., Рижиков В.С., Сьськов О.Л., Черненко І.М., Агаєва О.А. [103, с.133-137]	Завіновська Г.Т. [132, с.149]	Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Григор'єва М.І. [38, с.95]	Сліньков В.М. [278, с.96-97]	Алієв И.М., Горелов Н.А. [9, с.154-155]	Колот А. [168, с.16-18]	Гончаров В.Н., Радомская М.С., Радомский С.И., Рамазанов С.К., Припутень В.Ю., Гончаров Е.В. [226, с.20-21]	Шебаніна О.В. [338, с.3]	Владімірова Л.П. [220, с.177]	
Відтворювальна	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	
Стимулююча	+	+	+		+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	
Мотивуюча				+			+				+																		
Соціальна	+	+			+		+	+			+	+			+	+	+	+	+			+	+	+	+				
Регулююча	+		+	+	+			+	+	+	+	+			+	+	+	+	+			+	+	+	+	+		+	
Ресурсно-розміщувальна			+										+	+							+		+	+	+		+		
Платоспроможного попиту			+										+								+		+	+			+		
Вимірююча					+									+															
Обліково-виробнича						+																							
Розподільна						+							+	+												+	+	+	
Статусна										+			+						+						+				
Виробничо-дольова										+																			
Облікова											+																		
Забезпечення соціальних накопичень													+																
Економічна																			+										
Вимірювально-розподільна																				+			+						
Оптимізаційна																										+			

## Додаток Б

## Схема реалізації задоволення потреби





## Додаток В

## Структура нормативно-правового регулювання обліку оплати праці \*



\* Розроблено автором на основі джерела [252, с. 117-131]

## Додаток Г

Частка охоплених колективними договорами працівників за регіонами \*

<i>№ n/n</i>	<i>Регіон</i>	<i>Менше 15 %</i>	<i>15-50 %</i>	<i>51-70 %</i>	<i>Більше 70 %</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
1.	Європейський союз	Латвія, Литва	Угорщина, Польща, Словаччина, Велика Британія	Чеська Республіка, Німеччина, Люксембург	Австрія, Бельгія, Данія, Фінляндія, Франція, Греція, Італія, Нідерланди, Португалія, Румунія, Словенія, Іспанія, Швеція
2.	Країни, що не належать до Європейського союзу	Сербія, Туреччина	Швейцарія		Норвегія
3.	Країни СНД				Білорусь, Росія, Україна
4.	Північна Америка	Сполучені Штати Америки	Канада		
5.	Інші розвинені країни	Нова Зеландія	Австралія, Японія		
6.	Східна Азія	Республіка Корея		Китай	
7.	Тихий океан	Кариби			
8.	Південна Азія	Непал	Індія		
9.	Південно-Східна Азія	Індонезія, Малайзія, Філіппіни, Сінгапур, Таїланд			
10.	Центральна Америка	Сальвадор, Мексика, Нікарагуа			

\* Джерело [385]

<i>Продовження додатка Г</i>					
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
11.	Південна Америка	Бразилія, Чилі, Колумбія, Перу	Венесуела		Аргентина, Болівія, Уругвай
12.	Середній Схід	Об'єднані Арабські Емірати			
13.	Північна Африка	Марокко			Судан
14.	Суб-Сахарна Африка	Республіка Бурунді, Коморос, Малаві, Мавританія	Південно-Африканська Республіка, Гана, Кенія, Свазіленд, Танзанія, Того	Республіка Гвінея, Королівство Лесото	Ефіопія, Нігер, Сенегал

## Примітки:

Частка охоплених колективними договорами – це показник, який дозволяє визначити, в якій мірі умови найму в країні регулюються колективними договорами. Він представляє собою виражену в процентах частку працівників, які охоплені колективними договорами, в загальній чисельності працюючих (тобто осіб найманої праці). В даному випадку частка охоплених колективними договорами є «некоректованою» в тому значенні, що при її визначенні не враховується чисельність працівників, котрі не мають права на укладання колективних договорів. Визначити чисельність таких працівників доволі складно і отримати достовірні дані по них непросто.

Додаток Д  
Тарифна система оплати праці та окремі її елементи  
Додаток Д.1  
Тарифна система оплати праці у працях вчених-економістів

№ п/п	Вчений-економіст, джерело	Трактування тарифної системи
1	2	3
1.	Барсукова І.В., [26, с. 76]	Тарифна система є основою організації заробітної плати працівників і будується в залежності від умов праці, кваліфікації працівників, форми оплати праці і значення даної галузі в народному господарстві.
2.	Бухалков М.І., [42, с. 341]	Тарифна система, яка включає сукупність нормативів, з допомогою котрих здійснюється диференціація заробітної плати працівників різних категорій.
3.	Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Григорєва М.І., [38, с. 98]	Тарифна система являє собою сукупність нормативних-правових документів, за допомогою яких встановлюється рівень заробітної плати працівників підприємства залежно від їх кваліфікації, складності роботи, умов праці.
4.	Гадзевич О.І., [69, с. 23]	Тарифна система використовується для диференціації розмірів заробітної плати працівників залежно від їхньої кваліфікації, відповідальності, умов праці (тобто її шкідливості, важкості, інтенсивності, привабливості тощо), її кількості та результатів. З допомогою тарифної системи встановлюються співвідношення між низько і високооплачуваними категоріями працівників.
5.	Головачов О.С., [217, с. 361-362]	Тарифна система оплати праці – це сукупність норм і нормативів, які дозволяють визначити рівень кваліфікації працівників, розряд робіт і диференціювати оплату праці в залежності від складності, інтенсивності і умов праці, а також відповідальності працівника при виконанні робіт. Тарифна система (при рівних економічних умовах) забезпечує єдність міри праці і її оплати, рівну оплату за рівну працю і диференціацію основної частини в залежності від факторів якості праці.

<i>Продовження додатка Д.1</i>		
1	2	3
6.	Гончаров В.Н., Радомський С.І., Радомська М.С., Кирнос А.І., [77, с. 64]	Тарифна система являє собою сукупність взаємопов'язаних нормативів, які використовуються для диференціації оплати праці і регулювання рівня заробітної плати різних груп і категорій працівників в залежності від кваліфікаційного рівня, умов, складності і інтенсивності праці, а також відповідальності за виконувані роботи і особливостей промислового виробництва, які розробляються централізовано, обов'язкові для державних підприємств і рекомендованих для приватних.
7.	Долініна Т.М., [64, с. 20]	Тарифна система являє собою сукупність нормативів, які визначають диференціацію тарифної частини заробітної плати різних професійно-кваліфікаційних груп.
8.	Дячун О.В., [102, с. 148]	Під тарифною системою розуміють систему характеристик і показників, на основі яких диференціюється заробітна плата.
9.	Калина А.В., [155, с. 182; 153, с. 181]	Тарифна система являє собою сукупність елементів, з допомогою яких суспільство встановлює вихідну диференціацію в оплаті праці різних груп працівників в залежності від складності і умов праці, особливостей окремих галузей промисловості і виробництв, кліматичних умов конкретної місцевості з метою забезпечення в масштабах країни єдності міри праці і її оплати. Тарифна система оплати використовується для розподілу робіт залежно від їх складності, а для розподілу працівників – залежно від їх кваліфікації за розрядами тарифної сітки. Вона є основою формування та диференціації розмірів заробітної плати.
10.	Колот А.М., [166, с. 113]	За змістовою характеристикою тарифна система – це сукупність нормативних матеріалів, за допомогою яких визначається рівень заробітної плати працівників залежно від складності роботи (кваліфікації, відповідальності) та умов праці.

<i>Продовження додатка Д.1</i>		
1	2	3
11.	Крилов Е.И., Власова В.М., Журавкова И.В., [12, с. 187]	Тарифна система – система оплати праці, в основі котрої є нормативи, які регулюють рівень заробітної плати різних груп і категорій працівників в залежності від їх кваліфікації, складності виконуваної роботи, умов праці, характеру і інтенсивності праці, умов виконання робіт, типу виробництва.
12.	Мазманова Б.Г., [186, с. 126]	Тарифна система – це сукупність нормативів (встановлених централізовано чи в локальному порядку), яка забезпечує диференційовану оплату праці в залежності від наступних критеріїв: - складності виконуваної роботи; - умов праці; - інтенсивності праці; - відповідальності і значущості виконуваної роботи; - природно-кліматичних умов виконання роботи.
13.	Махсма М.Б., [190, с. 98]	Тарифна система – сукупність нормативів, за допомогою яких регулюється рівень заробітної плати працівників по галузях і регіонах, а також залежно від видів виробництва, кваліфікаційних ознак, характеру та умов праці різних категорій працівників.
14.	Петров Ю.Д., Белкін М.В., Катаев В.П. і ін., [218, с. 251]	Тарифна система оплати праці являє собою сукупність нормативів, які використовуються для диференціації і регулювання рівня заробітної плати різних груп і категорій працівників в залежності від кваліфікації, умов, складності і інтенсивності праці, а також особливостей виробництва.
15.	Погорелов І.М., Погорелов М.І., Перерва П.Г., Колот А.М., Мехович С.А., [241, с. 374]	Тарифна система – це інструмент диференціації заробітної плати в залежності від складності праці і її умов.
16.	Пошерстник Н.В., Мейксін М.С., [243, с. 200]	Тарифна система організації оплати праці являє собою сукупність норм, які забезпечують диференціацію розмірів оплати праці в залежності від її кваліфікації, складності, інтенсивності, умов, характеру.

<i>Продовження додатка Д.1</i>		
1	2	3
17.	Радомський С.Й., Гончаров В.М., Додонов О.В., Попов Д.А., Шапран О.Є., [253, с. 178]	Тарифна система являє собою сукупність нормативів, з допомогою яких здійснюється регулювання заробітної плати різних груп і категорій працівників.
18.	Ревенко Н.Ф., Схиртладзе А.Г., Арістова В.Л., [223, с. 265]	Тарифна система являє собою сукупність взаємопов'язаних нормативів, які використовуються для диференціації оплати праці і регулювання рівня заробітної плати різних груп і категорій працівників в залежності від кваліфікаційного рівня, умов, складності і інтенсивності праці, а також відповідальності за виконувани роботи і особливостей промислового виробництва, які розробляються централізовано, обов'язкові для державних і рекомендованих для приватних підприємств.
19.	Сорокіна М.Е., [225, с. 52]	Тарифна система є одним із розповсюджених інструментів диференціації заробітної плати в залежності від якості праці, тобто складності виконуваних робіт, кваліфікації працівників, значущості тих чи інших видів діяльності і професій для організації інтенсивності праці та інших факторів.
20.	Степанов А.Г., [221, с. 213]	Тарифна система являє собою сукупність норм, за допомогою яких встановлюється диференційована оплата праці.
21.	Шумаков Ю.Н., Єрьомін В.И., Жаріков С.В., Панов В.Б., [219, с. 197]	Під тарифною системою необхідно розуміти систему організаційно-правових норм (тарифів), встановлених в колективних договорах, тарифних угодах і нормативних актах для регулювання заробітної плати груп (категорій) працівників в залежності від складності і умов праці, значущості, інтенсивності, характеру виробництва і природно-кліматичних умов, в яких працюють підприємства.

Додаток Д.2  
Типи побудови тарифних сіток

Вид тарифних сіток	Кваліфікаційні розряди							
	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII
	Тарифні коефіцієнти							
Рівномірна	1,00	1,15	1,32	1,52	1,75	2,01	2,31	2,66
Міжрозрядна різниця (відносний „розрив”, %)		15	15	15	15	15	15	15
Міжрозрядна різниця (абсолютний „розрив”)		0,15	0,17	0,2	0,23	0,26	0,3	0,35
Прогресивна	1,00	1,11	1,25	1,44	1,68	2,00	2,42	2,98
Міжрозрядна різниця (відносний „розрив”, %)		11	13	15	17	19	21	23
Міжрозрядна різниця (абсолютний „розрив”)		0,11	0,14	0,19	0,24	0,32	0,42	0,56
Регресивна	1,00	1,23	1,49	1,77	2,07	2,38	2,69	2,99
Міжрозрядна різниця (відносний „розрив”, %)		23	21	19	17	15	13	11
Міжрозрядна різниця (абсолютний „розрив”)		0,23	0,26	0,28	0,3	0,31	0,31	0,3
Змішана	1,00	1,14	1,33	1,60	1,98	2,30	2,60	2,86
Міжрозрядна різниця (відносний „розрив”, %)		14	17	20	24	16	13	10
Міжрозрядна різниця (абсолютний „розрив”)		0,14	0,19	0,27	0,38	0,32	0,3	0,26



## Додаток Д.3

## Тарифні сітки на підприємствах хлібопекарської промисловості

Вид тарифної сітки	Кваліфікаційні розряди					
	<i>I</i>	<i>II</i>	<i>III</i>	<i>IV</i>	<i>V</i>	<i>VI</i>
	Тарифні коефіцієнти					
<b>КП «Чинадіївська хлібопекарня»</b>						
<i>Змішана</i>	1,00	1,11	1,33	1,55	1,78	2,00
Міжрозрядна різниця (відносний „розрив”, %)		11	19	17	15	12
Міжрозрядна різниця (абсолютний „розрив”)		0,11	0,22	0,22	0,22	0,22
<b>ТОВ «Надзбруччя хліб»</b> <b>ВАТ «Запорізький хлібокомбінат №1»</b> <b>ПП «Коломийський хлібокомбінат»</b>						
<i>Прогресивна</i>	1,00	1,09	1,20	1,35	1,55	1,80
Міжрозрядна різниця (відносний „розрив”, %)		9	10	13	15	16
Міжрозрядна різниця (абсолютний „розрив”)		0,09	0,11	0,15	0,2	0,25

Додаток Ж  
Системи та форми оплати праці  
Додаток Ж.1  
Трактування понять „система” і „форма”

№ п/п	Джерело	Трактування поняття „система” і „форма”
1.	Великий тлумачний словник сучасної української мови, [59, с. 1320, 1543]	Система – порядок, зумовлений правильним, планомірним розташуванням і взаємним зв'язком частин чого-небудь. Форма – тип, будова, спосіб організації чого-небудь; зовнішній вияв якого-небудь явища, пов'язаний з його сутністю, змістом; спосіб існування змісту, його внутрішня структура, організація і зовнішній вираз; спосіб здійснення, виявлення будь-якої дії.
2.	Радянський енциклопедичний словник, [283, с. 1215, 1427]	Система – сукупність елементів, які знаходяться у взаємозв'язках і пов'язані один з одним, утворюють певну цілісність, єдність. Форма – зовнішнє вираження якого-небудь змісту.
3.	Словник іншомовних слів, [280, с. 617, 717]	Система (в пер. з грец. – утворення, складення) – форма, спосіб побудови, організація чогось; сукупність частин, пов'язаних спільною функцією. Форма (від. лат. Forma – зовнішність, устрій) – всякий зовнішній вираз якого-небудь предмету; вид, устрій, тип, структура чогось.
4.	Новий тлумачний словник сучасної української мови [208, с. 605, 711]	Система – порядок, зумовлений правильним розташуванням та взаємним зв'язком частин чого-небудь. Форма – зовнішні обриси та вигляд предмета; зовнішній вираз чогось, зумовлений певним змістом, сутністю; видимість, зовнішній бік чогось, що не засвідчує суті, внутрішнього змісту чогось, але й не суперечить їм.

## Додаток Ж.2

Інформація, яка є підставою для нарахування заробітної плати при застосуванні форм почасової і відрядної систем оплати праці

<i>№ n/n</i>	<i>Форма оплати праці</i>	<i>Підстава для нарахування заробітної плати</i>
<b>I. Форми почасової системи оплати праці</b>		
1.	Проста почасова	1. Тарифна ставка (годинна, денна, місячна), яка присвоєна працівнику. 2. Табелі обліку робочого часу.
2.	Почасово-преміальна	1. Тарифна ставка (годинна, денна, місячна), яка присвоєна працівнику. 2. Табелі обліку робочого часу. 3. Положення про оплату праці (положення про преміювання).
<b>II. Форми відрядної системи оплати праці</b>		
1.	Пряма відрядна	1. Наряд на відрядну роботу, в якому вказується норма виробітку і фактично виконана робота. 2. Відрядні розцінки. 3. Табелі обліку відпрацьованого часу за розрахунковий місяць.
2.	Відрядно-преміальна	1. Наряд на відрядну роботу, в якому вказується норма виробітку і фактично виконана робота. 2. Табелі обліку робочого часу за розрахунковий місяць. 3. Положення про оплату праці (положення про преміювання).
3.	Відрядно-прогресивна	1. Наряд на відрядну роботу, в якому вказується норма виробітку і фактично виконана робота. 2. Відрядні розцінки на продукцію, виготовлену в межах норми і понад норму. 3. Табелі обліку робочого часу за розрахунковий місяць.
4.	Відрядно-регресивна	1. Наряд на відрядну роботу, в якому вказується норма виробітку і фактично виконана робота. 2. Відрядні розцінки на продукцію, виготовлену в межах норми і понад норму. 3. Табелі обліку робочого часу за розрахунковий місяць.
5.	Непряма відрядна	1. Цеховий наряд на виконання працівниками цеху завдання (норми). 2. Тарифні ставки працівників дільниці. 3.
6.	Акордна	1. Акордне завдання. 2. Табелі обліку робочого часу за розрахунковий місяць. 3. Положення про оплату праці (Акордно-преміальна - положення про преміювання).

## Додаток Ж.3

## Форми почасової системи оплати праці

№ п/п	Форма оплати праці	Зміст	Порядок розрахунку	Особливості застосування
1	2	3	4	5
1.	Проста почасова	<p>При простій почасовій формі оплата праці розмір заробітної плати залежить від фактично відпрацьованого часу і тарифної ставки працівника. Фактично відпрацьований час визначається на основі документів з обліку робочого часу. В залежності від одиниці обліку відпрацьованого часу застосовуються наступні тарифні ставки: годинні, денні, місячні.</p>	<p>Розрахунок заробітної плати при погодинній оплаті праці відбувається виходячи із годинної тарифної ставки працівника і фактичної кількості відпрацьованих ним годин за розрахунковий період за формулою:</p> $Z_{\text{г}} = T_{\text{г}} \times Ч_{\text{г}},$ <p>де <math>Z_{\text{г}}</math> - розмір заробітної плати працівника у розрахунковому періоді при використанні простої почасової форми оплати праці, грн.;</p> <p><math>T_{\text{г}}</math> - годинна тарифна ставка, яка відповідає кваліфікаційному розряду працівника, грн.;</p> <p><math>Ч_{\text{г}}</math> - кількість фактично відпрацьованих годин*.</p> <p>Розрахунок заробітної плати при поденній оплаті праці здійснюється шляхом множення денної тарифної ставки на кількість відпрацьованих працівником днів:</p> $Z_{\text{д}} = T_{\text{д}} \times Ч_{\text{д}},$ <p>де <math>Z_{\text{д}}</math> - розмір заробітної плати працівника-почасовика у розрахунковому періоді, грн.;</p> <p><math>T_{\text{д}}</math> - денна тарифна ставка, яка відповідає кваліфікаційному розряду працівника, грн.;</p>	<p>Аналіз простої почасової форми оплати праці свідчить про те, що вона є простою для розуміння, зацікавлює працівника підвищувати свою кваліфікацію і відповідно тарифний розряд, а також відпрацьовувати в повній мірі передбачений графіком час. Однак ця форма оплати праці в своєму класичному варіанті рідко застосовується на підприємствах, оскільки недостатньо забезпечує зв'язок між кінцевими результатами праці працівника і його заробітною платою.</p>

\* Однак, для того, щоб запровадити на підприємстві годинні тарифні ставки необхідно визначити розмір мінімальної місячної тарифної ставки (окладу) працівника найнижчої кваліфікації, виходячи з якого розраховуватиметься розмір мінімальної годинної тарифної ставки робітника першого розряду.

Це може бути розмір: мінімальної заробітної плати, встановлений законодавством; мінімальної заробітної плати, встановлений колективним договором; прожиткового мінімуму для працездатної особи тощо.

1	2	3	4	5
			<p><math>Ч_д</math> - кількість фактично відпрацьованих днів.</p> <p>При помісячній (окладній) оплаті праці працівнику встановлюється твердий місячний оклад, який виплачується незалежно від кількості календарних днів в розрахунковому місяці. Це означає, що розмір заробітної плати працівника, який відпрацював всі робочі дні місяця буде рівний його місячній тарифній ставці (окладу). Якщо ж працівник в розрахунковому місяці відпрацював не всі робочі дні, то його заробіток розраховується за наступною формулою:</p> $З_п = \frac{T_м \times Ч_п}{Ч_ф},$ <p>де <math>T_м</math> - місячна тарифна ставка (посадовий оклад), грн.;</p> <p><math>Ч_п</math> - плановий час роботи за даний місяць;</p> <p><math>Ч_ф</math> - фактично відпрацьований час працівником протягом даного місяця.</p>	
2.	Почасово-преміальна	При цій формі оплати праці працівникам, окрім заробітної плати за відпрацьований час, виплачується премія за досягнення ним певних якісних і кількісних показників роботи.	<p>Визначається за формулою:</p> $З_{пп} = З_п + П,$ <p>де <math>З_{пп}</math> - розмір заробітної плати при почасово-преміальній формі оплати праці, грн.;</p> <p><math>З_п</math> - розмір заробітної плати при простій почасовій формі оплати праці, грн.;</p> <p><math>П</math> - розмір премії, грн.</p>	<p>Розмір премії і показники преміювання містяться у Положенні про преміювання, яке розробляється на кожному підприємстві самостійно. Однак, вважаємо, для того, щоб преміювання не перетворилось у різновид доплат до тарифної частини заробітної плати, показники преміювання повинні</p>

<i>Продовження додатка Ж.3</i>				
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
				<p>відповідати таким вимогам:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- відображати конкретні завдання, які ставляться до працівника чи групи працівників;</li> <li>- їх кількість не повинна перевищувати двох-трьох;</li> <li>- бути суттєвими;</li> <li>- повинні піддаватись точному обліку.</li> </ul> <p>По кожному показнику необхідно зокрема встановити розмір премії залежно від його значення.</p> <p>Як правило, застосовують дану форму для оплати праці керівників і спеціалістів.</p>

## Додаток Ж.4

## Форми відрядної системи оплати праці

№ п/п	Форма оплати праці	Зміст	Порядок розрахунку	Особливості застосування
1	2	3	4	5
1.	Пряма відрядна	<p>Пряма відрядна форма оплати праці - це така оплата праці, при якій заробітна плата працівників змінюється в прямій залежності від кількості виготовленої ними продукції чи виконаних робіт виходячи із твердих відрядних розцінок, встановлених з врахуванням необхідної кваліфікації і</p>	<p>Розраховується за формулою:</p> $Z_{ПВ} = \sum_{i=1}^n P_{Vi} \times B_i,$ <p>де <math>Z_{ПВ}</math> - розмір заробітної плати при прямій відрядній формі оплати праці, грн.;</p> <p><math>P_{Vi}</math> - відрядна розцінка за роботи і-того виду, грн.;</p> <p><math>B_i</math> - фактичний обсяг виконаних робіт і-того виду за розрахунковий період;</p> <p><math>n</math> - кількість видів робіт, які виконав працівник.</p> <p>Аналіз вищенаведеної формули розрахунку при прямій відрядній формі оплати праці свідчить про те, що основними зарплатоутворюючими факторами є відрядна розцінка і обсяг виконаних робіт.</p> <p>Відрядна розцінка – це основний елемент оплати праці не лише при прямій відрядній формі оплати праці, але і при інших формах відрядної системи. Вона являє собою розмір заробітку за одиницю виконаної роботи чи виготовленої продукції і визначається виходячи з встановлених розрядів робіт, тарифних ставок, норм виробітку або норм часу.</p>	<p>Проведений нами аналіз прямої відрядної форми оплати праці свідчить про те, що її застосування доцільне там, де є необхідність розширення виробництва і надання послуг. Дана форма оплати праці є достатньо простою, доступною і ефективною, оскільки розмір заробітної плати працівника змінюється прямо-пропорційно його виробітку. Ця обставина стимулює працівника збільшувати кількісні показники своєї роботи.</p> <p>Пряма відрядна форма оплати праці слабо зацікавляє працівника у підвищенні якісних показників своєї роботи і економно використовувати виробничі ресурси, тому її використання у конкретних виробничих умовах повинно бути в кожному</p>

## Продовження додатка Ж.4

1	2	3	4	5
			<p>Норми виробітку зазвичай застосовуються в масовому і багатосерійному виробництві і при їх використанні відрядні розцінки розраховуються наступним чином:</p> $P_B = \frac{T_{Г(Д)}}{H_B},$ <p>де <math>P_B</math> - відрядна розцінка, грн.;  <math>T_{Г(Д)}</math> - годинна (денна) тарифна ставка працівника, яка відповідає розряду роботи, грн.;  <math>H_B</math> - норма виробітку за одиницю часу.</p> <p>Якщо застосовуються норми часу, як правило в одиничному і дрібносерійному виробництві, то відрядна розцінка розраховується за наступною формулою:</p> $P_B = T_{Г(Д)} \frac{H_q}{60},$ <p>де <math>P_B</math> - відрядна розцінка, грн.;  <math>T_{Г(Д)}</math> - годинна (денна) тарифна ставка працівника, яка відповідає розряду роботи, грн.;  <math>H_q</math> - норма часу, хв.</p> <p>Розмір відрядної розцінки знаходиться в прямій залежності від розміру тарифної ставки та норми часу і в протилежній залежності від норми виробітку. Збільшення чи зменшення норм часу спричиняє також збільшення чи зменшення відрядної розцінки. Залежність між відрядною розцінкою і нормою виробітку не має прямо</p>	<p>випадку економічно обґрунтовано. Для зменшення негативного впливу на показники діяльності бригади, цеху, дільниці, підприємства, дану форму оплати праці застосовують в поєднанні з преміюванням за виконання як індивідуальних, так і колективних показників роботи (бригади, цеху, дільниці), а також за її якісні і кількісні параметри.</p>



1	2	3	4	5
			<p>пропорційного характеру. Розцінка зменшується на меншу величину в порівнянні зі збільшенням норми виробітку. Зміна розміру розцінки в процентах при зміні норми виробітку виражається наступними формулами:</p> $DR = \frac{100 \times y}{100 + y},$ <p>де <math>DR</math>- зменшення розцінки, %;  <math>y</math> - підвищенні норми виробітку, %;  або</p> $DR_1 = \frac{100 \times y_1}{100 + y_1},$ <p>де <math>DR_1</math>- збільшення розцінки, %;  <math>y_1</math>- зменшення норми виробітку, %  [378, с. 90].</p> <p>Однак, на підприємстві може скластись ситуація, коли працівник, праця якого оплачується за відрядними розцінками працює на декількох станках з однаковою продуктивністю праці, то відрядна розцінка, в межах встановленої для нього норми обслуговування, розраховується наступним чином:</p> $P_B = \frac{T_P \times H_q}{n},$ <p>де <math>P_B</math> - відрядна розцінка, грн.;  <math>T_P</math> - тарифна ставка, яка відповідає розряду роботи, грн.;</p>	

## Продовження додатка Ж.4

1	2	3	4	5
			<p><math>H_q</math> - норма часу, яка встановлена для виконання операції;  <math>n</math> - кількість станків, які встановлені нормою обслуговування.</p> <p>Якщо ж працівник працює на декількох станках, які мають різну продуктивність праці чи характер роботи, тоді відрядна розцінка розраховується за наступною формулою:</p> $P_B = \frac{T_p}{n \times H_{Bi}},$ <p>де <math>P_B</math> - відрядна розцінка, грн.;  <math>T_p</math> - тарифна ставка, яка відповідає розряду роботи, грн.;  <math>H_{Bi}</math> - норма виробітку, встановлена при роботі на <math>i</math>-тому станку;  <math>n</math> - кількість станків, які встановлені нормою обслуговування.</p>	
2.	Відрядно-преміальна	Відрядно-преміальна форма оплати праці передбачає виплату працівнику заробітну плату, яка складається з двох частин: першої – заробітної плати, розрахованої за відрядними розцінками і другої – премії – за виконання конкретних показників преміювання.	Визначається за формулою: $Z_{ВПрем.} = Z_{ПВ} + П,$ <p>де <math>Z_{Прем.}</math> - розмір заробітної плати при відрядно-преміальній формі оплати праці, грн.;  <math>Z_{ПВ}</math> - розмір заробітної плати при прямій відрядній формі оплати праці, грн.;  <math>П</math> - розмір премії, грн.</p>	Відрядно-преміальна форма оплати праці є ефективнішою, ніж пряма відрядна, оскільки зацікавлює працівника в підвищенні кількісних і покращенні якісних показників.
3.	Відрядно-прогресивна	Наступною формою відрядної системи оплати праці є відрядно-прогресивна, при якій розрахунок розміру заробітної	Розрахунок розміру заробітної плати при цій формі можна відобразити наступною формулою:	Аналіз відрядно-прогресивної форми оплати праці свідчить про те, що вона стимулює працівників

## Продовження додатка Ж.4

1	2	3	4	5
		<p>плати здійснюється в межах виконання норм виробітку по прямих відрядних розцінках, а при виробітку понад цю норму – по підвищених. Тому основним елементом даної форми оплати праці виступає шкала підвищення відрядних розцінок, від вихідних параметрів якої залежить ефективність відрядно-прогресивної форми оплати праці. Такими параметрами є вихідна база нарахування заробітної плати по підвищених розцінках, кількість рівнів підвищення відрядних розцінок, а також динаміка їх підвищення. Вихідна база для нарахування прогресивних доплат встановлюється, як правило, на рівні фактичного виконання норм за останні три-шість місяців, але не нижче чинних норм виробітку. Шкала підвищення відрядних розцінок може бути одноступеневою, двоступеневою і багатовступеневою (додаток Ж.5). Шкала грає важливу роль, оскільки від неї залежить наскільки дана форма буде стимулювати ріст продуктивності праці і як вона впливатиме на ріст собівартості продукції.</p>	$Z_{ВПрог.} = Z_{ПВ} + \frac{Z_{ПВ}(П_{\phi} \times П_{\beta}) \times K_{П}}{П_{\phi}},$ <p>де <math>Z_{ВПрог.}</math> - розмір заробітної плати при відрядно-прогресивній формі оплати праці, грн.;</p> <p><math>Z_{ПВ}</math> - розмір заробітної плати, розрахованої за прямими відрядними розцінками, грн.;</p> <p><math>П_{\phi}</math> - виконання норм виробітку, %;</p> <p><math>П_{\beta}</math> - вихідний (базовий) рівень виконання норм виробітку, %;</p> <p><math>K_{П}</math> - коефіцієнт підвищення розцінок залежно від рівня перевиконання норм виробітку відповідно до діючої шкали.</p>	<p>збільшувати випуск продукції, оскільки розмір заробітної плати росте швидше, ніж його виробіток. Тому дана форма оплати праці є розповсюдженою перш за все у добувній і сировинних галузях. Також її застосовують за умов стабілізації виробництва, розширення випуску нової конкурентоспроможної продукції, ліквідації аварій. Особливо ефективним є застосування відрядно-прогресивної форми оплати праці за умов, коли перевиконання встановленої норми залежить від індивідуальних здібностей працівників.</p> <p>Однак ця форма оплати праці не позбавлена недоліків, а саме:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-складним є процес вибору вихідної бази (норми);</li> <li>-тривале її застосування призводить до підвищення частки заробітної плати в собівартості продукції.</li> </ul>

## Продовження додатка Ж.4

1	2	3	4	5
4.	Відрядно-регресивна	<p>Відрядно-регресивна форма оплати праці є антиподом відрядно-прогресивної, оскільки розрахунок розміру заробітної плати виробітку понад встановлену норму відбувається не за підвищеними розцінками (як при відрядно-прогресивній), а за пониженими (додаток Ж.6). Тобто чим вищим є рівень перевиконання норм, тим меншою є розцінка за кожен понаднормову одиницю роботи.</p> <p>Використання цієї форми оплати праці передбачає встановлення певної вихідної бази, при досягненні якої оплата праці здійснюється за пониженими розцінками.</p>	<p>Розрахунок її здійснюється за формулою:</p> $Z_{ВРег.} = Z_{ПВ} + \frac{Z_{ПВ}(P_{\Phi} - P_{Б}) \times K_3}{P_{\Phi}},$ <p>де <math>Z_{ВРег.}</math> - розмір заробітної плати при відрядно-прогресивній формі оплати праці, грн.;</p> <p><math>Z_{ПВ}</math> - розмір заробітної плати, розрахованої за прямими відрядними розцінками, грн.;</p> <p><math>P_{\Phi}</math> - виконання норм виробітку, %;</p> <p><math>P_{Б}</math> - вихідний (базовий) рівень виконання норм виробітку, %;</p> <p><math>K_3</math> - коефіцієнт зниження розцінок залежно від рівня перевиконання норм виробітку відповідно до діючої шкали [132, с. 196].</p>	<p>Дана форма оплати праці, на відміну від відрядно-прогресивної, не зацікавляє працівника збільшувати свій виробіток і тому, як вважають деякі вчені-економісти [77, с. 101-102; 223, с. 286], її необхідно застосовувати для того, щоб більш досвідчені працівники не перехоплювали роботу у більш молодих при обмеженому обсязі робіт, а також у всіх випадках, коли не має необхідності стимулювати зростання кількості виготовлюваної продукції.</p>
5.	Непряма відрядна	<p>Непряма відрядна форма оплати праці застосовується для оплати праці допоміжних працівників, котрі не зайняті безпосередньо виробництвом продукції, але своєю діяльністю суттєво впливають на результати роботи основних працівників, які ними обслуговуються (наладчики, ремонтники, транспортні працівники).</p>	<p>Розрахунок розміру заробітної плати здійснюється за формулою:</p> $Z_{НВ} = \sum_1^n P_{НВ} \times V_{\Phi ОП},$ <p>де <math>Z_{НВ}</math> - розмір заробітної плати при непрямій відрядній формі оплати праці, грн.;</p> <p><math>P_{НВ}</math> - розмір непрямої відрядної розцінки, грн.;</p> <p><math>V_{\Phi ОП}</math> - фактичний виробіток працівника, який обслуговується за розрахунковий період;</p> <p><math>n</math> - кількість працівників-відрядників, які обслуговуються.</p> <p>Розмір непрямої відрядної розцінки</p>	<p>Аналіз даної форми оплати праці свідчить про те, що розмір заробітної плати працівників залежить від виробітку працівників-відрядників, які вони обслуговують. Оскільки останні часто виконують різні роботи і мають різні виробничі завдання (чи різні норми виробітку), непрямі розцінки встановлюються по кожному об'єкту обслуговування.</p>

## Продовження додатка Ж.4

1	2	3	4	5
			<p>визначають за такою формулою:</p> $P_{НВ} = \frac{T_{Д}}{H_{ВПОВ}},$ <p>де <math>P_{НВ}</math> - розмір непрямої відрядної розцінки, грн.;</p> <p><math>T_{Д}</math> - розмір денної тарифної ставки працівника, робота якого оплачується по непрямій відрядній системі оплати праці, грн.;</p> <p><math>H_{ВПОВ}</math> - змінна норма виробітку обслуговуючого працівника.</p>	<p>Обов'язковою умовою ведення непрямої відрядної форми оплати праці є можливість закріплення допоміжних працівників за певним обладнанням чи працівниками відрядниками, від виробітку яких залежить їх оплата.</p> <p>Перевагою даної форми оплати є те, що вона стимулює працівників покращувати обслуговування обладнання, на якому працюють працівники основного виробництва. Однак, як показує практика, простої обладнання відбуваються з різних причин, і тільки частина з них є результатом роботи допоміжного персоналу.</p>
6.	Акордна	Акордна оплата праці є формою відрядної оплати праці, при якій відрядна розцінка встановлюється на весь обсяг робіт, тобто без встановлення норм і розцінок на окремі її елементи. Тому основним елементом даної форми оплати праці є акордне завдання, в якому зазначається строки його виконання і загальна сума	Виплата заробітної плати працівникам при акордній формі оплати праці відбувається після виконання ними всього заданого обсягу робіт. Однак, якщо для виконання акордного завдання необхідно тривалий період часу, то у цьому випадку виплачується аванс відповідно до фактично виконаного обсягу робіт в розрахунковому періоді. Остаточний розрахунок здійснюється після виконання	Акордна форма оплати праці застосовується для оплати праці працівників, які працюють у галузях з тривалим виробничим циклом (будівництво, суднобудування, сільське господарство тощо). Також її доцільно застосовувати для оплати робіт, які необхідно терміново

## Продовження додатка Ж.4

1	2	3	4	5
6.1	-акордно-преміальна	<p>заробітку. Акордна форма оплати праці застосовується для оплати праці працівників певного колективу підприємства (бригади, цеху, дільниці), тому її можна розглядати як варіант колективної оплати праці працівників відповідно до кінцевого результату праці. Від інших форм оплати праці вона відрізняється тим, що загальна сума заробітної плати за виконане завдання є відомою працівникам ще до початку роботи.</p> <p>Різновидом акордної форми оплати праці є акордно-преміальна оплата праці. При цьому преміювання працівників, як правило, здійснюється за скорочення строків виконання акордного завдання. Однак, проведений нами аналіз даної форми оплати праці свідчить про те, що зацікавленість працівників у скороченні строків виконання акордного завдання може призвести до погіршення якості виконуваних ними робіт. Тому вважаємо за необхідне в положенні про оплату праці на підприємстві передбачити, що виявлений брак і недоробки повинні усуватись працівниками без додаткової оплати.</p>	всього обсягу робіт, які передбаченні акордним завданням. Розподіл заробітної плати здійснюється між членами бригади відповідно до відпрацьованого часу і кваліфікаційного розряду кожного члена бригади.	виконати, а саме: ліквідація аварій, терміновий ремонт виробничого обладнання тощо.

## Додаток Ж.5

Шкала прогресивних відрядних розцінок в залежності від перевиконання норм виробітку (зразковий варіант)

Багатоступенева шкала підвищення розцінок			Двоступенева шкала підвищення розцінок			Одноступенева шкала підвищення розцінок		
Вихідна база – 101 %								
Виконання норм виробітку, %	Підвищення базової розцінки, %	Коефіцієнт підвищення базової розцінки	Виконання норм виробітку, %	Підвищення базової розцінки, %	Коефіцієнт підвищення базової розцінки	Виконання норм виробітку, %	Підвищення базової розцінки, %	Коефіцієнт підвищення базової розцінки
101 – 105	10	1,1	101 – 120	25	1,25	101 - ...	50	1,5
105 – 110	20	1,2						
111 – 115	30	1,3						
116 – 120	40	1,4						
121 – 125	50	1,5						
126 – 130	60	1,6	121- ...	50	1,5			
131 – 135	70	1,7						
136 – 140	80	1,8						
141 – 145	90	1,9						
146 – ...	100	2,0						

## Додаток Ж.6

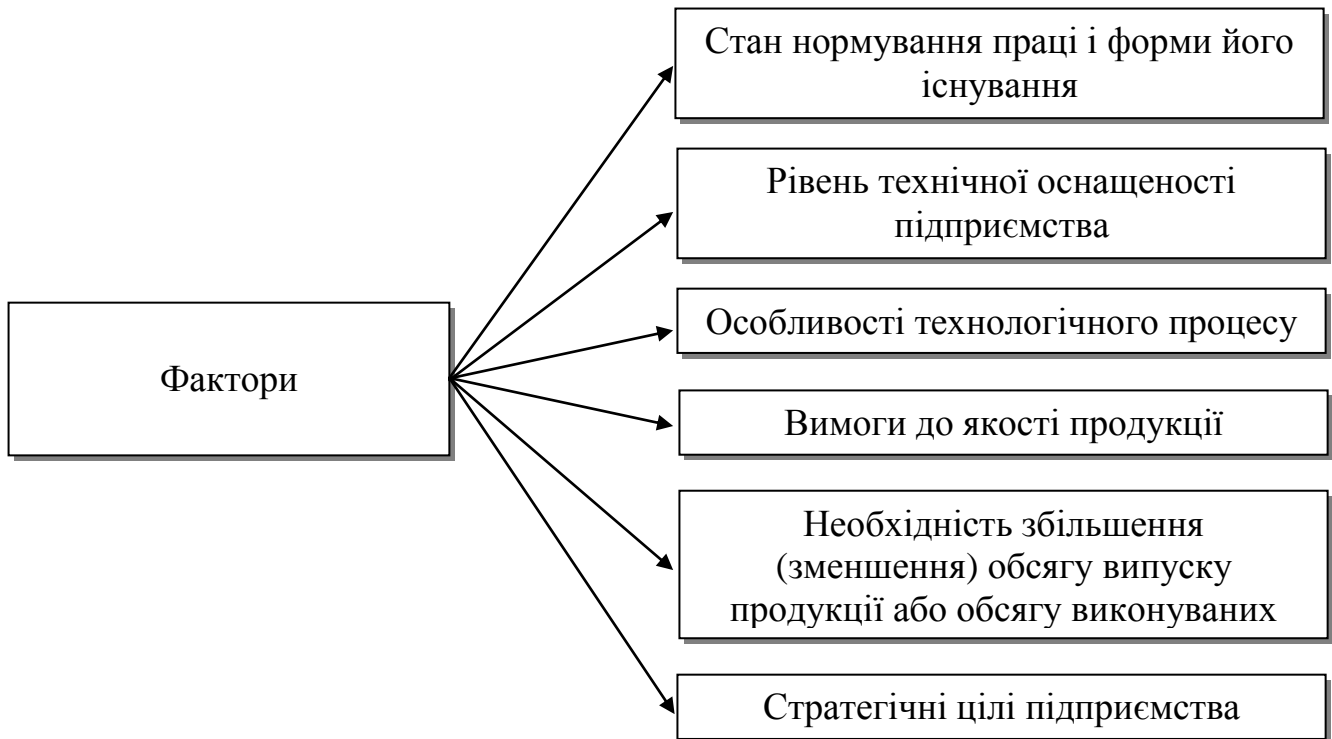
Шкала регресивних відрядних розцінок в залежності від перевиконання норм виробітку (зразковий варіант)

Багатоступенева шкала зниження розцінок			Двоступенева шкала зниження розцінок			Одноступенева шкала зниження розцінок		
Вихідна база – 101 %								
Виконання норм виробітку, %	Зниження базової розцінки, %	Коефіцієнт зниження базової розцінки	Виконання норм виробітку, %	Зниження базової розцінки, %	Коефіцієнт зниження базової розцінки	Виконання норм виробітку, %	Зниження базової розцінки, %	Коефіцієнт зниження базової розцінки
101 – 105	10	0,9	101 – 120	25	0,75	101 - ...	50	0,5
105 – 110	20	0,8						
111 – 115	30	0,7						
116 – 120	40	0,6						
121 – 125	50	0,5						
126 – 130	60	0,4	121- ...	50	0,5			
131 – 135	70	0,3						
136 – 140	80	0,2						
141 – 145	90	0,1						
146 – ...	100	0						



## Додаток Ж.7

Фактори, які впливають на вибір системи оплати праці на підприємстві



## Додаток 3

## Зарубіжний досвід оплати праці

## Додаток 3.1

## Досвід оплати праці Франції, США, Японії та Німеччини

№ n/n	Країна	Особливості оплати праці
1.	Франція	<p>У Франції професійна кваліфікація – важливий фактор, який визначає рівень заробітної плати. При оцінці кваліфікації використовують два підходи.</p> <p>Перший (спрощений) використовувався на підприємствах автомобільної промисловості з метою вирішення конфліктів між адміністрацією і кваліфікованими працівниками. Дирекція фірми «Рено» прийняла рішення про підвищення нижчого коефіцієнта кваліфікації з 112 (прийнятого в 1968 р.) до 150 (1978 р.), визнаючи, таким чином, що в процесі виконання навіть вузькоспеціалізованих операцій працівники отримують професійний досвід і удосконалюють свої навички.</p> <p>Другий підхід, який отримав більшу популярність у Франції в останні роки, базується на таких критеріях оцінки рівня кваліфікації:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- спеціальній освіті, яка необхідна працівнику для виконання своїх функцій на робочому місці;</li> <li>- автономії в роботі (враховується точність постановки завдання і кількість працівників, зайнятих на підготовчих операціях);</li> <li>- рівні особистої ініціативи виконавця, яка визначається характером роботи;</li> <li>- відповідальності в залежності від ієрархічної підпорядкованості.</li> </ul> <p>Цей підхід дозволяє структурувати знову створювані і прогнозовані робочі місця, розширювати можливості професіонального росту і просування по службі для більшості працівників [155, с. 288-289].</p> <p>Важливе місце в індивідуалізованій системі оплати праці відводиться найрізноманітнішим непрямим виплатам і пільгам, котрі безпосередньо не фіксуються у платіжній відомості, але тим не менше впливають на рівень доходів. Їх можна поділити на три групи в залежності від характеру і строків їх надання.</p> <p>В першу групу входять різні форми фінансової участі – в прибутках, в придбанні акцій, у формі відкладених виплат. Всі ці виплати зазвичай виражені у грошовій формі і виплачуються в кінці року або після закінчення більш тривалого періоду (зазвичай п'ять років). Вони частково або повністю звільнені від оподаткування, а також від нарахування у фонди соціального страхування.</p> <p>Другу групу утворюють виплати і пільги, які безпосередньо надаються працівникам як на індивідуальній, так і на колективній основі. До них відносяться: оплата представницьких витрат, надання службової квартири, автомобіля, особистого телефону, нагорода туристичною путівкою і подарунком, оплата профспілкових внесків, плата за навчання дітей тощо.</p> <p>До третьої групи входять матеріальні стимули, які мають довгостроковий характер: фінансування заощаджень на особових рахунках, надбавки до пенсії, страхування життя, компенсація за постійну чи тимчасову втрату працездатності, допомога на випадок професійних захворювань, страхування автомобіля, страхування від нещасних випадків,</p>

1	2	3
		<p>оплата перебування пенсіонерів в домах престарілих, страхування членів сім'ї [155, с. 70-71].</p> <p>У Франції за останні десять років підприємці активно виступають за посилення стимулюючої ролі оплати праці спеціалістів, котра, на їхню думку, послаблюється через регулярне її підвищення у зв'язку з ростом вартості життя. Замість такого підвищення (чи поряд з ним) більшість працедавців практикують індивідуальне підвищення розмірів заробітної плати працівникам за результатами того чи іншого календарного періоду. При цьому кожний спеціаліст оцінюється його керівником, як мінімум, за чотири показники:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- рівень заслуг перед фірмою;</li> <li>- попередній рівень заробітної плати;</li> <li>- динаміка рівня заробітної плати;</li> <li>- перспективи професійного росту [226, с. с. 63].</li> </ul> <p>В даний час важливою тенденцією в регулюванні умов праці і її оплати французькі працедавці вважають впровадження трудових контрактів індивідуального характеру; останні відображають умови праці і норми, регламентовані в національних законах і декретах. Колективні договори і угоди можуть їх покращувати на користь працівників за рахунок коштів працедавця, тому останні віддають перевагу більш широкому застосуванню індивідуальних контрактів. Однак необхідно відзначити, що не всі індивідуальні контракти погіршують соціальний і матеріальний статус працівника у порівнянні із загальним колективним договором, але вони, безумовно, створюють труднощі для підписання колективного договору на підприємстві [130, с. 107].</p> <p>Індивідуалізована система оплати праці у Франції має галузеву специфіку. Зокрема, в металургії і машинобудуванні найбільш часто базою для отримання даних про результативність праці є бригада. Прибуток розподіляється між членами бригади в залежності від трудового внеску кожного. Індивідуальна оцінка здійснюється на періодичних зборах бригади і співставляється для коректування з даними, які має управлінський персонал.</p> <p>В хімічній і фармацевтичній промисловості при індивідуалізації оплати часто використовується бальна оцінка результатів праці, котра враховує: рівень кваліфікації працівника, кількість і якість виготовленої продукції, дотримання правил техніки безпеки, кількість внесених раціоналізаторських пропозицій, аспекти поведінки і дисципліну праці.</p> <p>В електротехнічній промисловості часто використовується система прогнозування майбутнього заробітку, коли за результатами роботи за поточний квартал планується ріст заробітної плати на наступний квартал; щомісячна надбавка до основної заробітної плати при цьому складає близько 30% середньої величини надбавок за поточний квартал. Якщо норма виробітку виконується, то «запланована» надбавка переглядається в сторону підвищення, а якщо ні – вона може бути знижена і навіть відмінена.</p> <p>У сфері послуг постійна частина заробітної плати зазвичай встановлюється відповідно до атестації робочих місць, а змінна – за результатами виконання поточних завдань, причому при особливих особистих заслугах можливе трьох-чотирьохкратне перевищення змінної частини заробітної плати над постійною. Базою оцінки є дохід фірми – кількісна оцінка і наявність похвал або рекламацій – якісна оцінка [318, с. 72-73].</p>

<i>Продовження додатка 3.1</i>		
1	2	3
		<p>Французькі спеціалісти впевнені, що в результаті індивідуалізації заробітної плати і підвищення питомої ваги змінної частини заробітної плати, необхідно обов'язково враховувати економічне становище в країні. Вони вважають, що в умовах слабкого економічного росту підвищення заробітної плати призведе до збільшення грошової маси, посилення інфляційних процесів, що в кінцевому рахунку призведе до погіршення положення робітників [176, с. 114].</p> <p>Отже, незважаючи на те, що індивідуалізовані системи оплати праці ефективно функціонують на французьких підприємствах, вважаємо, що механічне перенесення цього досвіду в економіку нашої країни є недоцільним. Однак в поєднанні з вітчизняним досвідом, аналіз його є корисним. Він допомагає активізувати в нашій країні пошук нових підходів і моделей організації оплати праці в сучасних умовах господарювання.</p>
2.	США	<p>Системи оплати праці, орієнтовані на індивідуальні результати, були розроблені англійськими економістами, проте практично застосовуються саме в американській системі організації заробітної плати. Разом з тим, розробка та функціонування таких систем базується на нормуванні результатів праці. Саме тому, основною особливістю організації оплати праці в США є наявність двох принципово різних видів організації оплати праці: тарифного і безтарифного. Якщо перший визначається до початку виробничого процесу, враховує витрати праці й тим самим не має зв'язку з кінцевими результатами діяльності, то другий формується після того, як стає відомим кінцевий результат підприємницької діяльності, а отже, й орієнтується на результат праці.</p> <p>Тарифна система представляє собою сукупність елементів, з допомогою яких суспільство встановлює початкову диференціацію в оплаті праці різних груп працівників в залежності від складності і умов праці, особливостей окремих галузей промисловості і виробництв, кліматичних умов конкретної місцевості з метою забезпечення в масштабах країни єдності міри праці і її оплати.</p> <p>В компаніях США застосовуються дві системи оплати праці: почасова і відрядна, які обумовлені використанням двох мір праці. Однак почасова система оплати праці переважає в багатьох галузях промисловості. На неї припадає до 95-98% фонду оплати праці у виробництві конструкційних виробів, близько – 80% - в автомобільній промисловості та ще більше в загальному машинобудуванні. При погодинній системі оплати праці мірою праці виступає відпрацьований час, а заробіток працівнику нараховується згідно з його тарифною ставкою, чи посадовим окладом за фактично відпрацьований час.</p> <p>При відрядній системі розмір оплати залежить від кількості вироблених працівником одиниць продукції (робіт, послуг) встановленої якості з урахуванням складності й умов праці, а також відрядних розцінок за одиницю продукції (робіт, послуг). В США дана система оплати праці широко не застосовується.</p> <p>Останнім часом намічаються шляхи вдосконалення методів оцінки якості праці в напрямі спрощення факторів оцінки, перегляду складу факторів оцінки для уніфікації моделей тарифікації, надання більшої гнучкості моделям тарифікації. Пропонується, наприклад, виключити показник умов праці, доповнити фактор кваліфікації такими показниками, як міркування, здатність вирішувати поточні виробничі проблеми.</p>

<i>Продовження додатка 3.1</i>		
1	2	3
		<p>В системі оплати праці США фіксована заробітна плата не може зменшуватися, якщо працівник не наказується. Частина заробітної плати ставиться в пряму залежність від загальної ефективності праці. До основних видів додаткових складових доходу працівника відносяться премії, які залежать від величини доходу чи прибутку компанії, а також бонуси і право на дохід у формі акцій. Досліджуючи матеріальні винагороди в американських компаніях, слід відзначити, те що основна увага приділяється як основній ставці, так і загальній сукупності виплат, котрі можуть в декілька разів перевищувати заробітну плату.</p> <p>Стимулювання перспективних спеціалістів здійснюється за допомогою не тільки грошової винагороди, але також пільг і безплатних послуг із фондів соціального споживання. Великі компанії виплачують своїм працівникам премії напередодні свят в розмірі 25-50% місячної заробітної плати, здійснюють спеціальні виплати перед відпусткою, надають в особисте користування автотранспорт з оплатою пального, повністю чи частково компенсують вартість житла, покривають витрати на відпочинок сім'ї, встановлюють гнучкий графік роботи тощо. Для стимулювання праці талановитих спеціалістів застосовується система „двох напрямків в кар'єрі”: або адміністративно-посадовий ріст, або робота попередньої якості з поступовим підвищенням ставки до рівня оплати керівництва. Ці інструменти сприяють збереженню в компанії найбільш цінних працівників.</p> <p>Гнучка система оплати праці в США побудована таким чином, що фіксована заробітна плата, як правило, може тільки збільшуватися і практично ніколи не зменшуватися, при цьому частина заробітної плати ставиться в пряму залежність від загальних результатів роботи. До основних видів додаткової оплати праці в США відносять: премії управлінському персоналу; компенсаційні виплати при виході на пенсію; спеціальні премії менеджерам, не пов'язані з їхніми успіхами; премії, розмір яких залежить від величини прибутку, при незмінній величині базової ставки; доплати за підвищення кваліфікації і стаж працівника; продажу працівникам акцій компаній.</p> <p>В американських компаніях в основному застосовують дві програми стимулювання праці персоналу, в основі яких є компенсаційні (у формі постійної плати) чи стимулюючі виплати. Імпульсом для працівників підприємства до більш старанної праці в інтересах компанії є бонуси і ряд інших форм заохочень, зокрема, право на дохід у формі акцій. Бонуси не є сталою величиною (на відміну від ставки), їх розмір може коливатися в значних розмірах. Вони розглядаються як нагорода, нарахована за послуги, надані компанії протягом року.</p> <p>На основі американського досвіду у сфері оплати праці і вимог, що ставляться економічною ситуацією в Україні, можна зробити висновок, що використання даного досвіду на українських підприємствах ускладнено в силу історичних і національних особливостей розвитку національної економіки. Однак, його елементи можна застосовувати для вирішення окремих завдань з організації оплати праці.</p>
3.	Японія	<p>У Японії при всій різноманітності моделей оплати праці можна виділити п'ять спільних основних особливостей.</p> <p>Перша особливість – залежність оплати праці від стажу, віку робітника (система оплати за вислугу років);</p>

<i>Продовження додатка 3.1</i>		
1	2	3
		<p>Другою особливістю японської системи оплати праці є її залежність від так званих життєвих піків, яких в житті людини нараховується 5-6 (перше місце роботи, народження дитини і ін.).</p> <p>Крім стажу і кваліфікації все більший вплив на ріст (зниження) оплати праці здійснює показник фактичного трудового внеску чи реальних результатів роботи. Це третя особливість японської системи оплати праці.</p> <p>Четверта особливість японської системи оплати праці – залежність окладів менеджерів від результатів роботи підприємства. На всіх підприємствах використовується система „плаваючих” окладів. Базові ставки директора заводу, начальників цехів, інших менеджерів варіюються в залежності від динаміки собівартості, обсягу номенклатури виробництва, інших показників, за які відповідає той чи інший керівник.</p> <p>П'ятою особливістю є одна із самих низьких в світі диференціацій в оплаті праці (нижче в Швеції – 1:3). Це означає, що робітник самої низької кваліфікації одержує всього в 3 рази менше, ніж робітник самої високої кваліфікації [66,с. 182-197].</p>
4.	Німеччина	<p>Основний елемент системи оплати праці в Німеччині – єдина тарифна сітка, яка затверджується в рамках колективного договору.</p> <p>Колективний договір укладається на один рік чи на декілька років (підприємство віддає перевагу більш тривалому строку, оскільки дає можливість планувати витрати) і має дві форми:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Єдиний колективний договір, який укладається між профсоюзом роботодавців видобувної, енергетичної і хімічної промисловості. Даний договір передбачає 14-розрядку єдину тарифну сітку.</li> <li>2. Індивідуальний колективний договір окремого роботодавця, який входить в згадуваний союз, з тим же профсоюзом. Договір включає в себе 10-розрядну єдину тарифну сітку, більш просту і дешеву для підприємства.</li> </ol> <p>В Німеччині прийшли до висновку, що система надбавок і доплат неефективна і погано керована, оскільки нескладно знайти обґрунтування для будь-якої з них, але спроба відмови хоча б від однієї зустрічає активний опір персоналу. Крім того, надбавка, виплачена одному робітнику, породжує бажання одержання її і у інших членів колективу.</p> <p>В Німеччині протягом 15-20 років має місце тенденція поступової відмови від диференціації заробітної плати за часом роботи в організації по спеціальності. Так, надбавки за стаж в більшості приватних компаній в теперішній час не встановлюються. В цьому питанні найбільш консервативний державний сектор економіки, де різниці зберігаються [344,с. 90].</p>

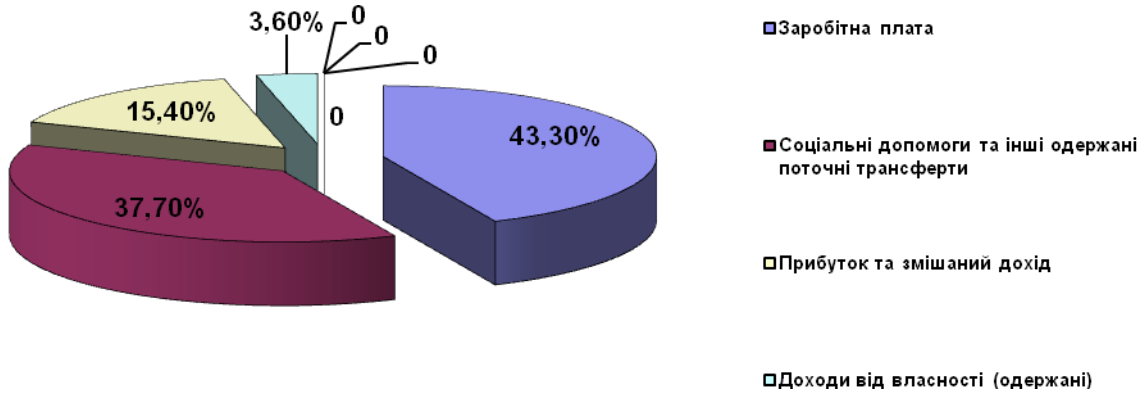
## Додаток 3.2

## Прогресивні системи оплати праці

№ n/n	Система оплати праці	Зміст
1	2	3
1.	Improshare	<p>Термін «Improshare» походить від виразу «improved productivity through sharing» - підвищення продуктивності праці через участь. Система «Improshare» побудована на преміюванні працівників за економію робочого часу (в людино-годинах), затраченого на виготовлення заданого обсягу продукції. Дана система преміювання розроблена Мітчелом Фейном в 70-х роках ХХ ст. у США. Ця система преміювання відрізняється від інших систем участі в прибутках (Системи «Scanlon», «Rucker» тощо) перш за все тим, що результати підвищення продуктивності праці вимірюються не в грошових одиницях, а в одиницях витрат робочого часу (людино-години). Тому вважаємо, що ефективність застосування даної системи обумовлена тим, що в якості міри продуктивності не використовуються вартісні показники, оскільки багато факторів, які впливають на грошові витрати, не впливають на продуктивність праці.</p> <p>Розрахунок премій відповідно до цієї системи розпочинається з визначення базового нормативу – нормо-годин, який необхідний для виготовлення одиниці продукції. Фактична кількість затрачених людино-годин на одиницю продукції порівнюється з базовим нормативом. Нормативи в системі «Improshare» фіксуються на рівні середнього значення за базовий період і не змінюються, за винятком випадків встановлення нового виробничого обладнання, зміни технології виробництва, організації праці тощо [373].</p> <p>Норматив часу розраховується по всій номенклатурі за формулою:</p> $H_{\text{ч}} = \frac{\sum B_{\text{ч}}}{O_{\text{ВП}}},$ <p>де <math>H_{\text{ч}}</math> – норма часу;  <math>\sum B_{\text{ч}}</math> – витрати часу;  <math>O_{\text{Вп}}</math> – обсяг виготовленої продукції.</p> <p>Допоміжні роботи розраховуються з допомогою базового коефіцієнту продуктивності (BPF, based productivity factor):</p> $K_{\text{п}} = \frac{\sum P_{\text{ч}}}{\sum H_{\text{Вч}}},$ <p>де <math>K_{\text{п}}</math> – коефіцієнт продуктивності праці;  <math>\sum P_{\text{ч}}</math> - сумарний робочий час;  <math>\sum H_{\text{Вч}}</math> - сумарний нормативний виробничий час.</p> <p>Таке визначення загальної продуктивності праці дає можливість уникнути розбіжностей, які виникають у зв'язку з прийнятою практикою обліку, коли працівників, які безпосередньо беруть участь у виготовленні продукції, відділяють від працівників, які виконують функції обслуговуючого чи допоміжного персоналу.</p>

<i>Продовження додатка 3.2</i>		
1	2	3
		<p>Важливою особливістю системи «Improshare» є встановлення так званої межі продуктивності праці – 130%. Коли продуктивність праці за певний період перевищує межу, надлишок виробничого часу відкладається і переноситься на наступний. Відкладування надлишку є стимулом для працівників виготовляти якомога більше, щоб створити собі резерв на наступні періоди, коли продуктивність праці може знизитись нижче встановленої межі. Постійне підвищення цієї межі веде до перегляду норм часу. Але це не є дестимулюючим фактором для працівника, оскільки підприємство здійснює викуп норми у вигляді одноразової виплати працівникам.</p> <p>Отже, система «Improshare» забезпечує ефективний спосіб розподілення вигод, обумовлених ростом продуктивності праці. Її можна розробити для будь-яких видів виробничих операцій і застосовувати як до одного працівника, так і до тисячі, до окремих груп чи до цілого підприємства. Вона може доповнювати системи стимулюючих заохочувальних виплат чи замінити їх.</p>
2.	Scanlon	<p>Система Скенлон застосовується на підприємствах, які виготовляють працемістку продукцію, де висока частка затрат на працю у загальних витратах. Сутність її полягає в наступному: визначається частка заробітної плати в обсязі реалізованої продукції у базовому періоді, визначається економія засобів на оплату праці у порівнянні з базовим. Отримана економія розподіляється у пропорції 1:3, тобто 25% - це вигода компанії, 75 % - частка працівників. Потім 20 % частки направляється у резервний фонд з оплати праці, решта – на виплати із прибутку [225, с. 149].</p>
3.	Rucker	<p>Система Ракер рекомендується для підприємств, які виготовляють матеріало- і капіталоємну продукцію, у собівартості котрої висока частка матеріальних затрат. Економія засобів на оплату праці визначається тут по іншому.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Розраховується стандарт Ракера, який діє певну кількість років, як частка затрат на оплату праці у вартості умовно-чистої продукції.</li> <li>2. Визначається економія коштів на оплату праці у порівнянні з стандартом Ракера.</li> </ol> <p>Звернемо увагу, що економія утворюється, якщо знижуються затрати заробітної плати на долар умовно-чистої продукції у порівнянні з стандартом Ракера. Це можливо або при зниженні фонду заробітної плати, або при збільшенні умовно-чистої продукції. Останнє у багато в чому обумовлюється економією матеріальних затрат [225, с. 149-150].</p>



**Додаток К****Структура доходів населення у 2008 році\***

---

\* [294, с. 396]

## Додаток Л

## Прожитковий мінімум в Україні у 2000-2010 рр.

Нормативно-правовий акт	Рік	Дата початку застосування	Загальний показник, грн.	Діти віком до 6 років, грн.	Діти віком від 6 до 18 років, грн.	Для працездатних осіб, грн.	Для осіб, що втратили працездатність, грн.
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
Закон України «Про затвердження прожиткового мінімуму на 2000 рік» від 05.10.2000 р., № 2025-III	2000	01.11.2000 р.	270,10	240,71	297,29	287,63	216,56
Закон України «Про затвердження прожиткового мінімуму на 2001 рік» від 22.03.2001 р., № 2330-III	2001	14.04.2001 р.	311,30	276,48	345,66	331,05	248,77
Закон України «Про затвердження прожиткового мінімуму на 2002 рік» від 15.11.2001 р., № 2780-III	2002	01.01.2002 р.	342,00	307,00	384,00	365,00	268,00
Закон України «Про прожитковий мінімум на 2003 рік» від 28.11.2002 р., № 247- IV	2003	01.01.2003 р.	342,00	307,00	384,00	365,00	268,00

<i>Продовження додатка Л</i>							
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
Закон України «Про затвердження прожиткового мінімуму на 2004 рік» від 11.05.2004 р., № 1704-IV	2004	27.05.2004 р.	362,23	324,49	404,79	386,73	284,69
Закон України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» від 23.12.2004 р., № 2285-IV	2005	01.01.2005 р.	382,00	376,00	468,00	409,00	300,00
Закон України «Про затвердження прожиткового мінімуму на 2005 рік» від 19.10.2004 р., № 2089-IV	2005	20.01.2005 р.	423,00	376,00	468,00	453,00	332,00
Закон України «Про Державний бюджет України на 2006 рік» від 20.12.2005 р., № 3235-VI	2006	01.01.2006 р.	453,00	400,00	514,00	483,00	350,00
	2006	01.04.2006 р.	465,00	410,00	527,00	496,00	359,00
	2006	01.10.2006 р.	472,00	418,00	536,00	505,00	366,00
Закон України «Про Державний бюджет України на 2007 рік» від 19.12.2006 р., № 489-V	2007	01.01.2007 р.	492,00	434,00	558,00	525,00	380,00
	2007	01.04.2007 р.	525,00	463,00	595,00	561,00	406,00
	2007	01.10.2007 р.	532,00	470,00	604,00	568,00	411,00

<i>Продовження додатка Л</i>							
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
Закон України «Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 28.12.2007 р., № 107-VI	2008	01.01.2008 р.	592,00	526,00	663,00	633,00	470,00
	2008	01.04.2008 р.	605,00	538,00	678,00	647,00	481,00
	2008	01.07.2008 р.	607,00	540,00	680,00	649,00	482,00
	2008	01.10.2008 р.	626,00	557,00	701,00	669,00	498,00
Закон України «Про Державний бюджет України на 2009 рік» від 26.12.2008 р., № 835-VI	2009	01.01.2009 р.	626,00	557,00	701,00	669,00	498,00
Закон України «Про встановлення прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати» від 20 жовтня 2009 р., № 1646-VI	2009	4.11.2009 р.	701	632	776	744	573
Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2009 рік» від 6.11.2009 р., № 1715-VI	2009	6.11.2009 р.	701	632	776	744	573

<i>Продовження додатка Л</i>							
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
Закон України «Про Державний бюджет України на 2010 рік» від 27.04.2010 р., № 2154-VI	2010	1.01.2010 р.	825	755	901	869	695
		1.04.2010 р.	839	767	917	884	706
		1.07.2010 р.	843	771	921	888	709
		1.10.2010 р.	861	787	941	907	723
		1.12.2010 р.	875	799	957	922	734

Додаток М  
Мінімальна заробітна плата  
Додаток М.1  
Мінімальна заробітна плата в Україні у 1991-2010 рр.

<i>Розмір</i>	<i>Дата встановлення</i>	<i>Нормативний акт</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
185 крб.	01.07.1991 р.	Закон УРСР № 1280-ХІІ від 01.07.1991 р.
400 крб.	01.12.1991 р.	Указ Президента України № 34/92 від 09.01.1992 р.
900 крб.	01.05.1992 р.	Постанова Верховної Ради № 2301-ХІІ від 29.04.1992 р.
2 300 крб.	01.11.1992 р.	Постанова Верховної Ради № 2779-ХІІ від 16.11.1992 р.
4 600 крб.	01.01.1993 р.	Декрет Кабінету Міністрів України № 19-92 від 29.12.1992р.
6 900 крб.	01.06.1993 р.	Постанова Верховної Ради № 3243-ХІІ від 01.06.1993 р.
20 000 крб.	01.09.1993 р.	Постанова Верховної Ради № 3415-ХІІ від 27.08.1993 р.
60 000 крб.	01.12.1993 р.	Постанова Верховної Ради № 3653-ХІІ від 25.11.1993 р.
1 500 000 крб.	01.03.1996 р.	Постанова Верховної Ради № 49/96-ХІІ від 25.08.1996 р.
15 грн.	02.09.1996 р.	Указ Президента України №762/96 від 25.08.1996 р.
45 грн.	01.01.1998 р.	Закон України № 780/97 від 24.12.1997 р.
55 грн.	01.07.1998 р.	Указ Президента України № 669/98 від 23.06.1998 р.
74 грн.	01.01.1999 р.	Закон України № 366-ХІV від 25.12.1998 р.
90 грн.	01.04.2000 р.	Закон України № 1766-ІІІ від 01.03.2000 р.
118 грн.	01.07.2000 р.	Закон України № 1766-ІІІ від 01.06.2000 р.
140 грн.	01.01.2002 р.	Закон України № 2896-ІІІ від 13.12.2001 р.
165 грн.	01.07.2002 р.	Закон України № 2896-ІІІ від 13.12.2001 р.
185 грн.	01.01.2003 р.	Закон України № 372-ІV від 26.12.2002 р.

<i>Продовження додатка М.1</i>		
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
205 грн.	01.12.2003 р.	Закон України № 380-IV від 26.12.2002 р.
237 грн.	01.09.2004 р.	Закон України № 1344-IV від 27.11.2003 р.
262 грн.	01.01.2005 р.	Закон України № 2285-IV від 23.12.2004 р.
290 грн.	01.04.2005 р.	Закон України № 2285-IV від 23.12.2004 р.
310 грн.	01.07.2005 р.	Закон України № 2285-IV від 23.12.2004 р.
332 грн.	01.09.2005 р.	Закон України № 2285-IV від 23.12.2004 р.
350 грн.	01.01.2006 р.	Закон України № 3235-IV від 20.12.2005 р.
375 грн.	01.07.2006 р.	Закон України № 3235-IV від 20.12.2005 р.
400 грн.	01.12.2006 р.	Закон України № 3235-IV від 20.12.2005 р., № 489-V від 19.12.2006 р., № 749-V від 15.03.2007 р.
420 грн.	01.04.2007 р.	Закон України № 749-V від 15.03.2007 р.
440 грн.	01.07.2007 р.	Закон України № 749-V від 15.03.2007 р.
460 грн.	01.10.2007 р.	Закон України № 749-V від 15.03.2007 р.
515 грн.	01.01.2008 р.	Закон України № 107-VI від 28.12.2007 р.
525 грн.	01.04.2008 р.	Закон України № 107-VI від 28.12.2007 р.
545 грн.	01.10.2008 р.	Закон України № 107-VI від 28.12.2007 р.
605 грн.	01.12.2008 р.	Закон України № 107-VI від 28.12.2007 р.
605 грн.	01.01.2009 р.	Закон України № 1715- VI від 28.12.2007 р.
625 грн.	01.04.2009 р.	Закон України № 835- VI від 26 грудня 2008 р.
630 грн.	01.07.2009 р.	Закон України № 835- VI від 26 грудня 2008 р.
650 грн.	01.10.2009 р.	Закон України № 835- VI від 26 грудня 2008 р.

<i>Продовження додатка М.1</i>		
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
744 грн.	01.11.2009 р.	Закон України № 1646-VI від 20 жовтня 2009 р.
869 грн.	01.01.2010 р.	Закон України № 2154-VI від 27.04.2010 р.
884 грн.	01.04.2010 р.	Закон України № 2154-VI від 27.04.2010 р.
888 грн.	01.07.2010 р.	Закон України № 2154-VI від 27.04.2010 р.
907 грн.	01.10.2010 р.	Закон України № 2154-VI від 27.04.2010 р.
922 грн.	01.12.2010 р.	Закон України № 2154-VI від 27.04.2010 р.



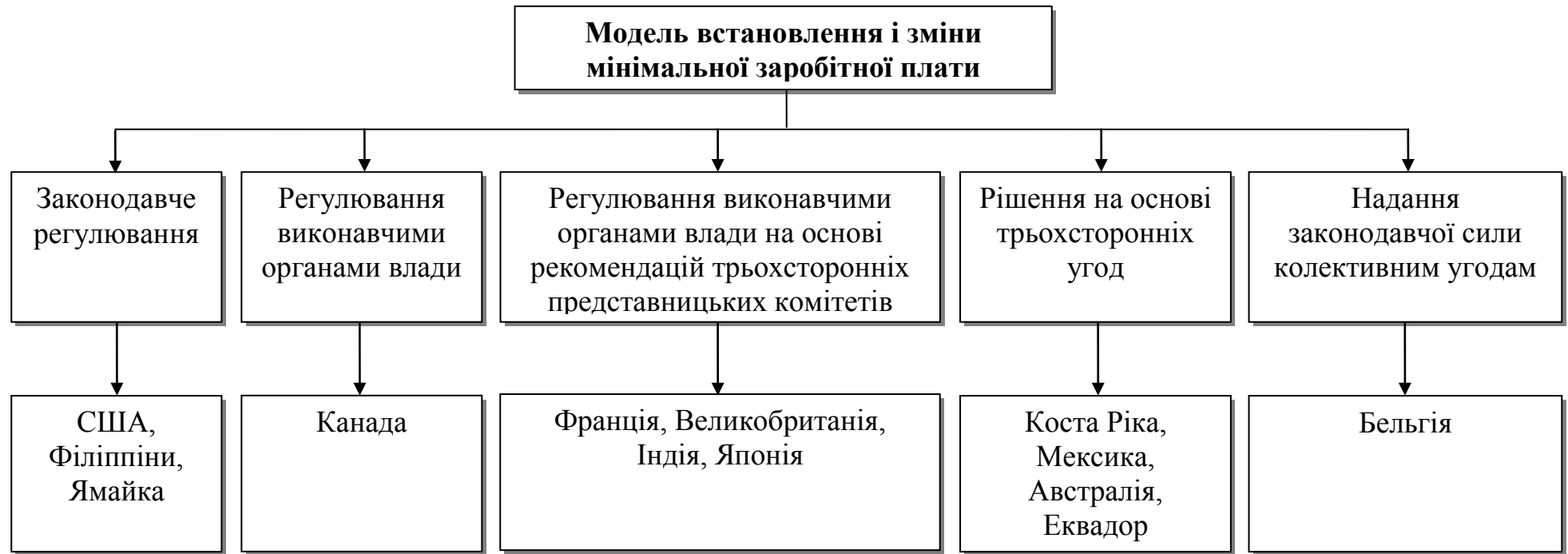
## Додаток М.2

## Становлення інституту мінімальної заробітної плати: міжнародний аспект

№ п/п	Етапи становлення	Період розвитку
1.	I етап	<p>Інститут мінімальної заробітної плати був вперше введений в 1894 р. в Новій Зеландії, через 2 роки – в кількох штатах Австралії. У 1896 р. у штаті Вікторія (Австралія) поправкою до Закону про фабрики було створено Раду зі встановлення заробітної плати. Ця рада не визначала обов'язкової для всіх мінімальної заробітної плати, однак вводила базову платню у шести галузях, де виплачували низьку зарплату. З 1909 р. Ради із заробітної плати почали діяти у Великобританії, був прийнятий закон про мінімальну заробітну плату. Із 1910 р. мінімальну заробітну плату почали встановлювати в усій Австралії та Новій Зеландії. У 1912 р. у штаті Масачусетс було встановлено мінімальну заробітну плату для жінок і дітей. З 1930-х років законодавство, яке регламентувало встановлення розміру мінімальної заробітної плати, поширилось і на континентальні країни Західної Європи та Північну Америку. Перші закони про мінімальну заробітну плату (у Франції – в 1915 р., у Норвегії, Австрії та Аргентині – в 1918 р., у Німеччині – в 1923 р., Іспанії – в 1926 р., Бельгії – в 1934 р.) захищали в основному прислугу та інших домашніх робітників як найуразливішу частину працівників [159, с. 19; 23, с. 39-40].</p>
2.	II етап	<p>В умовах економічної кризи 1937-38 р. Конгрес США підтримав профспілки і прийняв у 1938 році Закон «Про справедливі умови праці» (Fair Labor Standarts Act). Цим Законом встановлено мінімальну погодинну заробітну плату в розмірі 25 центів, максимальну тривалість робочого тижня – 44 години (при цьому надурочні години роботодавці мали сплачувати в полуторному розмірі) та заборонено дитячу працю. Недоліком Закону вважали те, що він охоплював лише невелику кількість робітників (і лише через 25 років він був поширений на 90 % робітників) та встановлював низькі грошові та високі часові норми, які в подальшому повільно змінювалися на користь робітників (так, мінімальна заробітна плата підвищилась до 40 центів лише після 1945 р., а тривалість робочого тижня зменшено до 40 годин у 1940 р.) [159, с. 19]. З 1938 р. вона підвищилась з 0,25 до 5,15 дол. за годину в 1997 р. (в 20,6 раз). Розмір мінімальної заробітної плати в США складає 50-85 % середньої [226, с. 16].</p>
3.	III етап	<p>У 60-х роках ХХ ст. мінімальну заробітну плату було запроваджено у країнах Латинської Америки. У Європейському Союзі 20 із 27 країн мають обов'язкову мінімальну заробітну плату. У таких європейських країнах як Норвегія, Швеція, Данія, Фінляндія, Швейцарія, Німеччина, Австрія, Італія і Кіпр не існує законів про мінімальну заробітну плату, а її рівень встановлюється на основі переговорів між роботодавцями і профспілками [325, с. 46].</p>

## Додаток М.3

## Підходи до визначення рівня мінімальної заробітної плати\*



\* Джерела [9, с. 293-294; 226, с. 16 ]

## Додаток М.4

Країни із загальнонаціональною і галузевою мінімальною заробітною платою (у % від усіх країн із встановленою мінімальною заробітною платою)\*

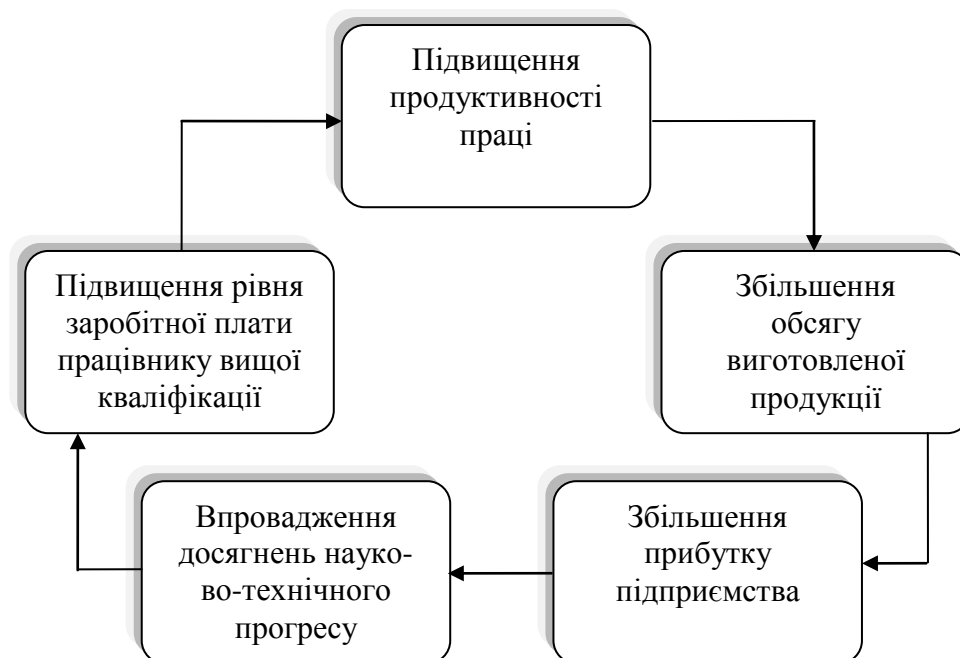
№ п/п	Регіон	Країни із загальнонаціональною мінімальною заробітною платою (%)	Країни із галузевою мінімальною заробітною платою (%)
1.	Латинська Америка і Карибські острови	43	57
2.	Азія і Тихий океан	47	53
3.	Африка	69	31
4.	Середній Схід	100	0
5.	Економічно розвинені країни і Європейський союз	67	33
6.	Центральна і Південно-східна Європа (без Європейського союзу) і Співдружність незалежних держав (СНД)	100	0
7.	Загалом	60	40

---

\* Джерело [385]

## Додаток Н

Взаємозв'язок продуктивності праці та науково-технічного прогресу\*



\* Розроблено автором

Додаток П  
 Нормування праці  
 Додаток П.1  
 Комплексне обґрунтування норм праці\*



\* Розроблено на основі джерела [61, с. 184-185]

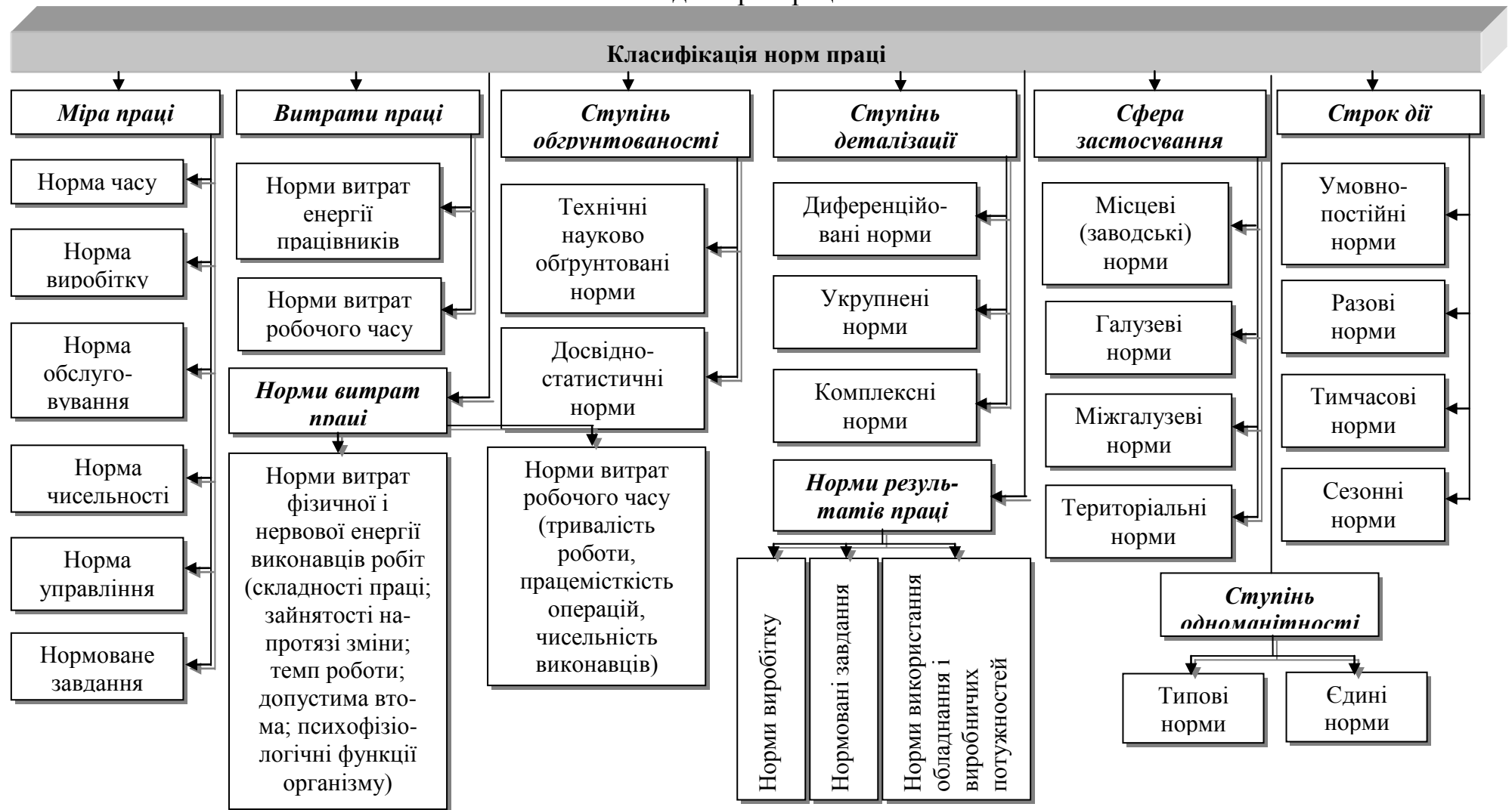
## Додаток П.2

## Визначення категорії «норма праці» вченими-економістами

<i>№ п/п</i>	<i>Вчений- економіст</i>	<i>Визначення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1.	Колот А.М. [166, с. 164]	Норма праці – це виражена в одиницях праці ціна послуг робочої сили.
2.	Пашуто В.П. [222, с. 113-114]	Міра праці як абсолютна кількість робочого часу, необхідного для виробництва одиниці певного виду продукту чи виконання певної роботи на конкретному підприємстві, набуває специфічної форми, яка виражається в нормі праці. Остання містить структуру і величину необхідних витрат робочого часу з врахуванням конкретних технічних і організаційних умов виробництва на підприємстві, в цеху, дільниці і робочому місці. Таким чином, норма праці визначає величину і структуру витрат робочого часу, необхідних для виконання конкретної роботи, і є еталоном, з котрим порівнюються фактичні витрати часу з метою встановлення їх раціональності. Виражаючи міру праці на кожному робочому місці, норми праці, з однієї сторони – є засобом отримання прибутку, з другої - повинні сприяти вирішенню соціальних задач, забезпечуючи працівникам нормальну інтенсивність праці і її змістовність.
3.	Махсма М.Б. [190, с. 124]	Норма праці – конкретне вираження міри праці на кожному підприємстві. Норма праці визначає величину і структуру затрат робочого часу, необхідних для виконання певної роботи, і є еталоном, з яким порівнюють фактичні витрати праці з метою встановлення їх раціональності.
4.	Бичін В.Б., Малінін С.В., Шубенкова Е.В. [53, с. 147]	Норма праці – це така міра витрат праці, котра шляхом опосередкування процесу перетворення робочої сили працівника в його трудовий внесок забезпечує досягнення певного результату, який дозволяє задовольнити потреби суб'єкта нормотворення в процесі виробництва.
5.	Пушкар М.Г. [250, с. 111]	Норма праці – це науково обґрунтована міра затрат праці на виконання певного обсягу роботи, обслуговування засобів виробництва, виробництва продукції або обсяг роботи, кількість засобів виробництва, кількість продукції, які працівник чи група працівників повинні виконати, обслужити чи виробити за одиницю робочого часу – робочий день (зміну), годину.

<i>Продовження додатка П.2</i>		
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
6.	Чернов В.І., Оленич Є.І. [331, с. 18]	Норма праці – конкретна форма впровадження міри праці, тобто кількість робочого часу, яка об’єктивно необхідна для виконання конкретної роботи, конкретним робітником у конкретних організаційно-технічних умовах виробництва.
7.	Владімірова Л.П. [220, с. 138]	Норма праці – це норматив праці, скорегований на місцеві умови праці підприємства.

Додаток П.3  
Види норм праці\*



\* Розроблено автором на основі джерел [2, с. 90-103; 42, с. 154-159; 53, с. 148-153; 58, с. 127; 61, с. 75-77; 89, с. 107-112; 111, с. 131-134; 129, с. 28; 220, с. 139-40; 222, с. 119; 219, с. 139, 146-147; 223, с. 137-138; 238, с. 6-12; 250, с. 111-113; 253, с. 122-124]



Додаток П.4  
Види норм праці

№ п/п	Вид норми праці	Зміст	Порядок розрахунку	Примітки
1	2	3	4	5
1.	Норма часу	Це величина витраченого робочого часу, встановлена на якісне виконання одиниці продукції чи однієї виробничої операції, працівником чи групою працівників (бригадою) відповідної кваліфікації в даних організаційно-технічних умовах господарювання. Дана норма вимірюється в людино-годинах, людино-хвилинах, людино-секундах. Норма часу, як правило, є вихідною базою при розрахунку інших норм.	$H_q = \frac{T}{O},$ де $H_q$ - норма часу, $T$ - тривалість робочого часу (години, хвилини, секунди), $O$ - обсяг виготовленої продукції.	Недоліком норми часу є те, що вона не стимулює працівника збільшувати кількість виготовленої продукції, а також підвищувати її якість.
2.	Норма виробітку	Це встановлений обсяг роботи, який працівник чи група працівників (бригада) відповідної кваліфікації повинні виконати за одиницю часу при найбільш ефективному використанні всіх засобів виробництва в умовах раціональної організації праці на конкретному робочому місці. Норма виробітку вимірюється в натуральних одиницях	$H_B = \frac{T}{H_q},$ де $H_B$ - норма виробітку, $T$ - тривалість робочого часу (години, хвилини, секунди), $H_q$ - норма часу.	Порядок розрахунку показує обернену залежність між нормою виробітку і нормою часу. Така залежність полягає в тому, що зі зменшенням норми часу норма виробітку збільшується. Однак норма виробітку збільшується в більшій мірі, ніж зменшується норма часу, особливо в тому випадку, якщо норма розраховується для групи працівників. Тоді формула має наступний вигляд: $H_B = \frac{T \times n}{H_q},$ де $n$ - кількість працівників, які зайняті виконання даної роботи, люд. [129, с.28].

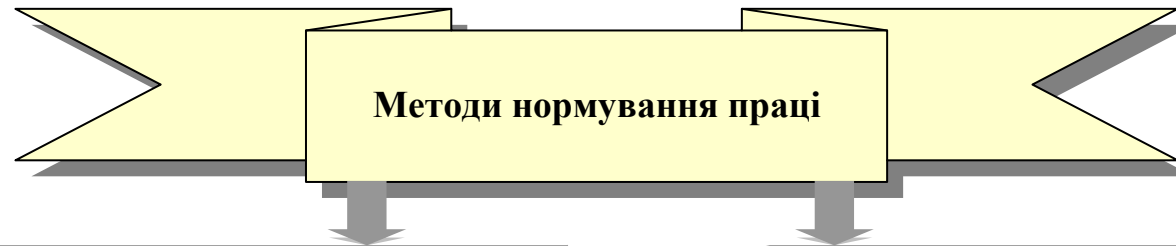
## Продовження додатка П.4

1	2	3	4	5
3.	Норма обслуговування	Це кількість виробничих об'єктів (робочих місць, одиниць виробничої площі), котрі повинен обслуговувати працівник чи група працівників (бригада) відповідної кваліфікації за одиницю облікового часу в даних технологічних, технічних та організаційних умовах господарювання. Як правило, норми обслуговування застосовуються при нормуванні праці працівників допоміжного виробництва.	$H_{об.} = \frac{T}{H_{ч} \times n_{об.} \times K},$ де $H_{об.}$ - норма обслуговування, $T$ - тривалість робочого часу (години, хвилини, секунди), $H_{ч}$ - норма часу, $n_{об.}$ - кількість одиниць роботи, які виконуються на протязі певного періоду часу, $K$ - коефіцієнт, який враховує виконання додаткових функцій, які не враховані нормою часу.	Однак проведений нами аналіз економічної літератури свідчить, що ряд вчених-економістів [129, с. 29; 190, с. 126; 218, с. 135; 222, с. 119] виокремлюють норму часу обслуговування, під якою розуміють кількість часу, необхідного на обслуговування одиниці обладнання при певних організаційно-технічних умовах. Таке виокремлення є безпідставним, оскільки норма обслуговування містить у собі норму часу на обслуговування виробничих об'єктів.
4.	Норма чисельності	Ця норма відображає кількість працівників певної кваліфікації, необхідних для виконання заданого обсягу робіт як виробничого, так і управлінського характеру в даних технологічних, технічних і організаційних умовах.	$H_{чис.} = \frac{O_o}{H_{об.}},$ де $H_{чис.}$ - норма чисельності, (люд.) $O_o$ - обсяг робіт на конкретному об'єкті, $H_{об.}$ - норма обслуговування.	Ця норма знаходиться в оберненій залежності від норми обслуговування
5.	Норма управління	Це кількість працівників або структурних підрозділів, що підпорядковуються одному керівнику.	$H_{п} = \frac{K_c^x}{C_p^y} Z,$ де $K_c$ - коефіцієнт спеціалізації, який відображає відношення кількості робочих місць у цеху до кількості закріплених за ними	Найбільші норми управління існують у майстрів. Число працівників, які підпорядковуються одному майстру, коливається в межах – від 10 до 60 чоловік і більше, при середній нормі 25 людей. Такі відмінності пов'язані з типом виробництва, складністю виконуваних робіт та іншими показниками, які

<i>Продовження додатка П.4</i>				
1	2	3	4	5
			технологічних операцій; $Z$ - найбільша величина норма підлеглості для даної групи цехів (знаходиться в межах 30-50 людей); $C_p$ - середній розряд робіт у цеху; $x$ - дробовий показник ступеня при значенні середнього коефіцієнту спеціалізації; $y$ - дробовий показник ступеня при значенні середнього розряду роботи [222, с. 237].	характеризують конкретні умови виробництва.
6.	Нормоване завдання	Це той обсяг робіт, який працівник має виконати за одиницю часу (годину, день, місяць) [165, с. 49].	$H_{H3} = H_3 \times H_q \times T_{дн},$ $H_{H3}$ - нормоване завдання, $H_3$ - змінна норма виробітку, $H_q$ - норма часу, $T_{дн}$ - кількість робочих днів в місяці	Нормоване завдання, як і норма виробітку, виражає необхідний результат діяльності працівників. Однак, на відміну від норми виробітку, нормоване завдання може встановлюватись при виготовленні неоднорідної продукції і визначати обсяг робіт не тільки в натуральних одиницях, але і в нормо-годинах, нормо-гривнях. Тому норма виробітку може розглядатись як окремий випадок нормованого завдання [218, с. 136]. В умовах розвитку бригадних форм організації праці нормовані виробничі завдання в перспективі будуть мати все більше поширення на вітчизняних підприємствах. Загалом величина нормованого виробничого завдання залежить від норми виробітку за зміну, чисельності робочої групи і тривалості періоду роботи, наприклад за місяць.

## Додаток П.5

## Методи нормування праці\*

**Аналітичний метод**

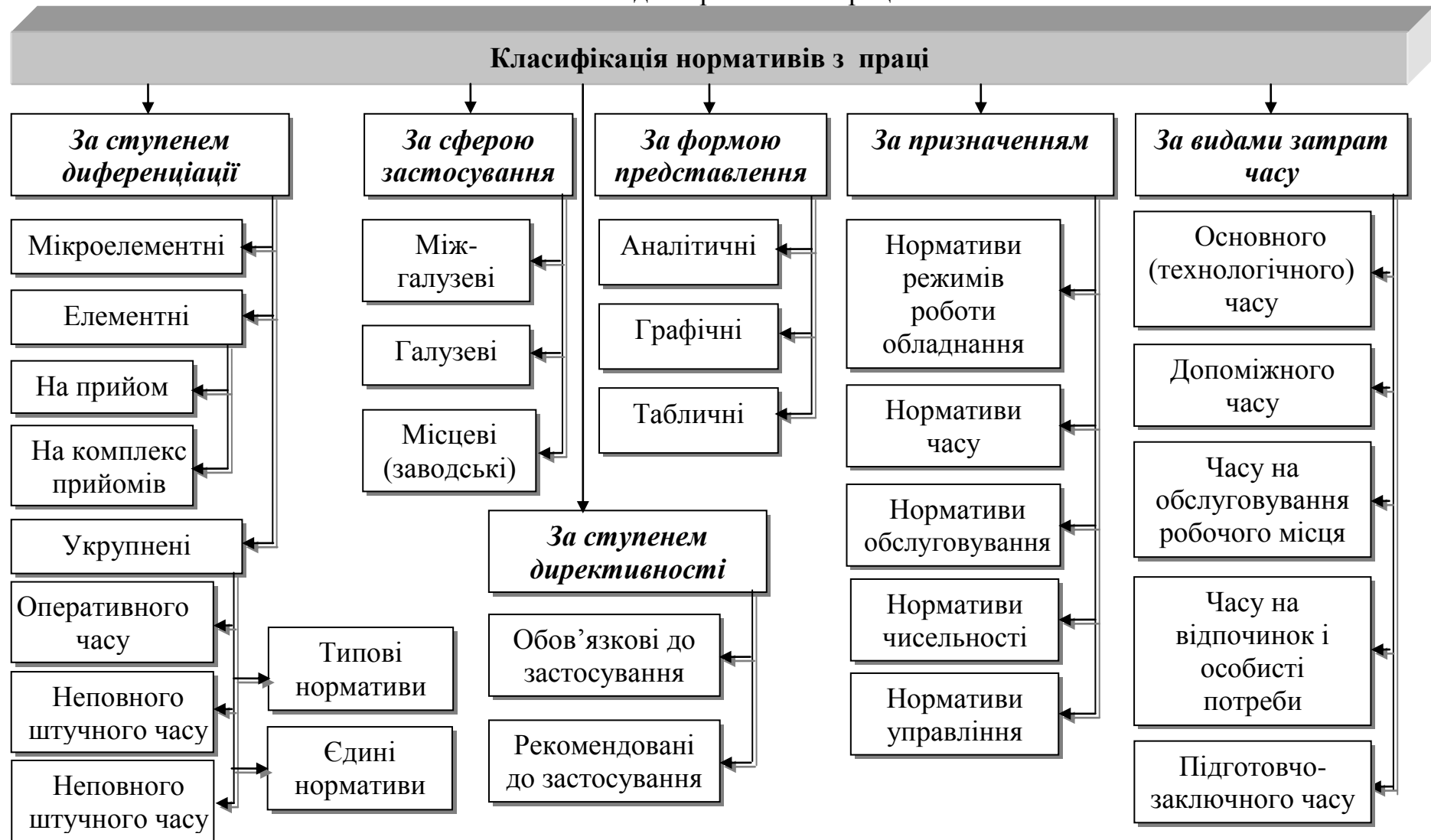
Цей метод базується на вивченні і критичному аналізі конкретного трудового процесу, розкладанні його на елементи, вивченні можливостей обладнання, раціональності робочого місця, прийомів і методів праці, які використовуються, психофізіологічних факторів та умов праці. На основі такого аналізу визначаються найбільш ефективні режими роботи обладнання, раціональні прийоми і методи праці, послідовність трудових дій, усуваються недоліки в організації робочого місця, умовах праці, встановлюються раціональні режими праці і відпочинку, а потім розраховуються необхідні затрати часу на кожний елемент і проектується норма затрат праці на роботу (операцію) загалом. Існують два різновиди цього методу: *аналітично-дослідний* і *аналітично-розрахунковий*. Основна відмінність між ними полягає у способі визначення затрат часу. При *аналітично-дослідному* методі необхідні затрати часу на кожний елемент операції і на операцію в цілому визначають на основі дослідження цих затрат безпосередньо на робочих місцях. При *аналітично-розрахунковому* методі необхідні затрати часу на елементи операції і на операцію в цілому визначають або по заздалегідь встановленим технічно-обґрунтованих нормативах часу, або на основі розрахунків оптимального режиму роботи обладнання, або з допомогою формул залежності часу від факторів, які характеризують обсяг виконаних робіт при даних організаційно-технічних умовах.

**Сумарний метод**

Цей метод базується на встановленні норм витрат праці на основі сумарних даних оперативного і статистичного обліку, сумарних спостережень за використанням робочого часу і досвіду людини, яка встановлює норму затрат праці без аналізу конкретного трудового процесу і проектування раціональної організації праці, на основі досвіду експертів чи на основі статистичних даних про виконання аналогічних робіт. Сумарний метод нормування має декілька різновидів: *досвідний*, *статистичний* і *порівняльний*. *Досвідний* метод нормування полягає в тому, що норма часу на відповідну роботу встановлюється на основі особистого досвіду нормувальника чи майстра. *Статистичний* метод нормування передбачає встановлення норм за даними фактичних затрат часу на таку ж роботу у минулому, які взяті з відповідних статистичних звітів. *Порівняльний* метод нормування зводиться до того, що норма часу встановлюється шляхом порівняння її з аналогічною операцією, на котру норма часу вже встановлена. Вищенаведені методи не є науковими. Норми праці, встановлені цими методами, не можуть сприяти росту продуктивності праці та удосконаленню її організації, оскільки вони фіксують фактичний стан виробництва із усіма його недоліками. Тому необхідно обмежувати сферу застосування сумарного методу нормування. Він може застосовуватись у виключних випадках, якщо з яких-небудь причин неможливо застосувати аналітичний метод.

\* Розроблено автором на основі джерел: [74, с. 78-79; 77, с. 130; 218, с. 128; 222, с. 158-159; 223, с. 155; 241, с. 318-319]

Додаток П.6  
Види нормативів з праці\*



\* Розроблено автором на основі джерел [2, с. 60-65; 42, с. 171-172; 53, с. 162-166; 74, с. 73-74; 89, с. 75-78; 111, с. 141-144; 129, с. 111-113; 218, с. 138-140; 222, с. 182-184; 223, с. 145-149; 238, с. 12-14; 253, с. 124-126]

## Додаток П.7

## Організаційні форми управління нормуванням праці\*

№ п/п	Організаційна форма управління нормуванням праці	Суть форми управління нормуванням праці	Вимоги до підприємства, де доцільним є провадження організаційної форми нормування праці	Переваги форми управління нормуванням праці	Недоліки форми управління нормуванням праці
1	2	3	4	5	6
1.	Централізована	<p>Норми розробляють загальногосподарські функціональні служби: відділ організації праці чи відділ головного технолога. У відділі оплати праці створюються бюро технічного нормування праці, до складу якого включаються групи нормування, які спеціалізуються за видами робіт. Технологічні процеси, котрі є базовими для проектування норм розробляються відділом головного технолога, а бюро нормування визначає норму часу на деталь, чи збірну одиницю відповідно до карт технологічного процесу.</p> <p>Організаційні форми централізованої системи можуть бути різними, однак серед них можна виділити три основні різновиди:</p> <p>1) розрахунок норм повністю зосереджений у відділі організації праці;</p> <p>2) у відділі головного технолога при розробці технологічних процесів розраховуються норми часу на операції основного виробництва. У цьому випадку відділ головного технолога відповідає за стан нормування праці працівників основного виробництва, а відділ організації праці – за нормування праці у допоміжному виробництві. Для забезпечення єдиної політики в області нормування праці на підприємстві в цілому за відділом організації праці збережена функція методичного керівництва, планування і організації впровадження норм і нормативів. Крім того, вони відповідають за стан нормування праці на підприємстві;</p> <p>3) технологічною службою розраховуються режими роботи обладнання і машинний чи машинно-автоматичний час, а остаточно норми часу розробляються у відділі організації праці.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- централізована підготовка виробництва, зокрема, конструкторська, технологічна та інструментальна;</li> <li>- вузька номенклатура продукції;</li> <li>- мале або середнє за кількістю працівників підприємство.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- забезпечує єдність методики нормування, вирівнювання напруженості норм, підвищення продуктивності праці нормувальників;</li> <li>- більш повне і ефективне використання робочого часу спеціалістів з нормування і рівномірну їх завантаженість за рахунок спеціалізації за окремими видами робіт;</li> <li>- своєчасну і якісну роботу технічно-обґрунтованих норм на основі використання прогресивних нормативів;</li> <li>- сприяє широкому використанню обчислювальної техніки;</li> <li>- захищає нормувальників від некваліфікованого втручання в процес нормування деяких надто «ініціативних» лінійних керівників.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- певна відірваність від виробничих цехів, не завжди своєчасне реагування на їхні потреби в уточненні або перегляді норм і виправленні помилок нормувальників чи технологів;</li> <li>- обмежені можливості здобути точну інформацію про фактичні затрати робочого часу, ефективність його використання, наявність і обсяги надурочних робіт.</li> </ul>

\* Розроблено автором на основі джерел [2; 166, с. 173-174; 217, с. 244-245; 253, с. 144-145; 317, с. 86]

<i>Продовження додатка П.7</i>					
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
2.	Децентралізована	<p>Передбачає наявність кількох автономних центрів нормування, де здійснюють розрахунок норм. Нормувальники адміністративно підпорядковуються начальнику центру, де здійснюється нормування праці, а в методичному відношенні начальнику відділу оплати праці.</p>	<p>- добре структуроване підприємство, коли окремі виробничі підрозділи мають замкнутий цикл і виробляють готову продукцію; - велике за кількістю працівників підприємство.</p>	<p>- нормувальні підрозділи мають тісніші контакти з безпосередніми виробниками, оперативніше реагують на їхні запити і потреби.</p>	<p>- не забезпечується рівна напруженість норм на підприємстві; - нормувальники часто завантажені не властивою для них роботою, що ускладнює якісний аналіз діючих норм і своєчасне виявлення помилково встановлених норм; - страждає якість норм, бо бракує єдиного організаційного і методичного центру; - залежність нормувальників від адміністрації цехів і дільниць, для яких «місцевий» інтерес важить більше ніж інтереси всього підприємства в цілому.</p>
3.	Змішана	<p>Частина робіт виконується централізовано, а інша – децентралізовано. В одних випадках централізуються лише розрахунок норм, аналіз, контроль якості, оформлення нарядів і інші операції здійснюються на децентралізованій основі. В інших випадках норми в основному виробництві встановлюються відділом головного технолога, а у допоміжному відділі оплати праці, за котрим до того ж зберігаються функції розробки загальнозаводського плану нормативно-дослідних робіт і впровадження технічно-обґрунтованих норм, плану зниження трудомісткості продукції і організації її виконання.</p>	<p>- добре структуроване підприємство; - велике за кількістю працівників підприємство.</p>	<p>За умов кваліфікованого управління змішана форма поєднує переваги централізованої і децентралізованої, і є позбавленою багатьох недоліків обох названих форм управління нормуванням праці.</p>	

## Додаток П.8

## Принципи нормування праці

Вчені-економісти	Ведерников М.Д. [58, 130-131]]	Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Григор'єва М.І. [38, с. 149]	Бухалков М.И. [42, с. 147-154]	Генкін Б.М. [74, с. 39-40]	Багрова І.В. [20, с. 14-17]	Чернов В.І., Оленич Є.І. [331, с. 18]	Жуліна Е.Г. [129, с. 26-27]	Ревенко Н.Ф., Схиртладзе А.Г., Арістова В.Л. [223, с. 117-118]	Данок В.М., Райковська Г.О. [89, с. 9]	Пушкар М.Г. [250, с. 115-116]	Шумаков Ю.Н., Єремін В.И., Жаріков С.В., Панов В.Б. [2019 с. 139]	Савкова С., Терещенко О. [270, с. 45]	Спасенко Ю., Панченко В. [292, с. 65]	Бужимська К.О. [34, с. 55]	Верхоглядова Н.І., Ядранський Д.М., Лисенко Ю.В., Слабко Я.Я. [61]
Принципи нормування праці															
Комплексності	+	+		+	+		+		+						+
Прогресивності	+	+				+		+	+			+		+	+
Конкретності	+	+	+	+			+		+		+				
Загальності	+														
Рівнонапруженості	+		+						+						
Демократичності	+				+				+						+
Індивідуалізації	+														
Системності		+		+											
Ефективності		+		+			+						+		
Об'єктивності			+	+		+	+	+							
Динамічності			+	+		+	+			+	+	+		+	
Науковості						+			+		+				
Легітимності				+			+								
Відповідності					+					+					+
Обґрунтованості					+			+	+	+		+		+	+
Оптимальності					+	+			+	+					+
Розширення сфери нормування										+					
Гуманізації											+				
Самостійності													+		
Раціональності													+		



## Додаток П.9

## Функції нормування праці

Функції нормування праці	Вчені-економісти	Колот А.М. [166, с.165]	Пацунто В.П. [222, с. 116-118]	Ведерников М.Д. [58, с. 134]	Бычин В.Б., Малинин С.В., Шубенкова Е.В., Одегов Ю.Г. [53, с. 153]	Бухалков М.И. [42, с. 164]	Багрова І.В. [20, с. 11-12]	Чернов В.І., Оленич Є.І. [331, с. 15]	Головачов О.С., Березіна Н.С., Бокун Н.Ч. [217, с. 207]	Жулина Е.Г. [129, с. 23-24]	Ланюк В.М., Райковська Г.О. [89, с. 8]	Владимирова Л.П. [220, с. 138]
Планування		+	+		+	+	+		+	+	+	+
Організаційна		+	+		+	+		+	+	+	+	
Облікова		+										
Встановлення міри праці		+	+	+					+			
Встановлення міри оплати за працю			+	+			+		+	+	+	
Раціоналізація трудових процесів			+						+	+		
Критерій ефективності трудових ресурсів			+									
Забезпечення рівноінтенсивних норм			+		+					+		
Врахування індивідуальних та колективних результатів праці							+	+				
Розповсюдження і закріплення ноу-хау							+					
Встановлення нормального рівня продуктивності праці					+							
Економічні						+						
Технічні						+						
Управлінські						+		+				
Стимулювання												+
Соціальні											+	
Правові						+						

## Додаток П.10

## Номенклатура видів причин і винуватців відхилень від норм затрат праці

Види відхилень		Причини відхилень		Винуватці відхилень		Загальний код	
зміст	код	зміст	код	зміст	код		
1	2	3	4	5	6	7	
Оплата простоїв	1	Порушення термінів поставки сировини	01	Постачальники	01	10101	
				Відділ матеріально-технічного постачання	02	10102	
		Неподача електроенергії, пари, води тощо	02	Енергетичний відділ	Допоміжні виробничі підрозділи	03	10203
					Відділ матеріально-технічного постачання	04	10204
					Виробничий підрозділ – постачальник	05	10305
		Відсутність сировини і матеріалів	03	Керівництво виробничого підрозділу	Керівництво виробничого підрозділу	06	10306
					Керівництво виробничого підрозділу	07	10307
					Відділ головного механіка	08	10408
					Допоміжні виробничі підрозділи	04	10404
		Несправність обладнання	04	Керівництво виробничого підрозділу	Керівництво виробничого підрозділу	07	10407
					Робітники	09	10409
					Постачальники	01	20101
Оплата за надурочні роботи	2	Порушення термінів поставки сировини	01	Відділ матеріально-технічного постачання	02	20102	
				Відділ гол. механіка	08	20408	
		Несправність обладнання	04	Відділ гол. механіка	Відділ гол. механіка	08	20408

<i>Продовження додатка П.10</i>								
1	2	3	4	5	6	7		
Доплата за операції, які не передбачені технологічним процесом	3	Переробка бракованої продукції	05	Допоміжні виробничі підрозділи	04	20404		
				Керівництво виробничого підрозділу	07	20407		
				Робітники	09	20409		
				Постачальники	01	30501		
				Водій-експедитор	10	30510		
				Відділ матеріально-технічного постачання	02	30502		
				Переробка продукції низької якості	06	30601		
				Невідповідність сировини і матеріалів технічним умовам	07	Постачальники	01	30701
				Відділ матеріально-технічного постачання		05	30705	
				Виробничий підрозділ – постачальник		06	30706	
Доплати, визвані невідповідністю діючих норм фактично досягнутому техніко-технологічному і економічному рівню виробництва	4	Необ'єктивні норми виробітку і часу	08	Керівництво виробничого підрозділу	07	30707		
				Відділ праці і заробітної плати	11	40811		

<i>Продовження додатка П.10</i>						
1	2	3	4	5	6	7
Оплата між-розрядних різниць	5	Неукомплектованість виробничого підрозділу працівниками відповідного розряду	09	Відділ кадрів Керівництво виробничого підрозділу	12 07	50912 50907
Доплати за операції, які виникли під час виправлення браку	6	Санітарний брак	10	Постачальники Виробничий підрозділ – постачальник Керівництво виробничого підрозділу	01 06 07	61001 61006 61007
Інші відхилення	7	Інші причини	11	Інші винуватці	13	71113

## Додаток Р

ТОВ «Надзбруччя хліб»  
(назва підприємства)

**ЛИСТОК ПРОСТОЮ № 170/10**  
від «11» серпня 2010 р.

**Майстер** Коваленко О.Д.  
**Бригадир** Коцюба Я.В.

Цех Хлібобулочний  
Бригада 1  
Зміна 1

№ п/п	П.І.П.	Професія	Розряд	Табельний номер	Сума, грн.	Код		Процент оплати	Час простою			
						Причини простою	Винуватця простою		Працівника		Обладнання	
									початок	кінець	Початок	Кінець
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1.	Яцків І.М.	Формувальник	II	1109	56.00	04	08	66,7	02.15	02.30	02.15	02.40
2.	Гривняк Ф.В.	Формувальник	II	1110	56.00	04	08	66,7	02.15	02.30	02.15	02.30

Начальник цеху \_\_\_\_\_

Майстер \_\_\_\_\_

Бригадир \_\_\_\_\_

## Додаток С

## IV. Табель відпрацьованого часу та дані про виробіток і заробітну плату

Табельний номер	Прізвище, імя, по батькові	Професія (згідно виконуваної роботи)	Розряд працівників	Розряд виконуваної роботи	Відпрацьовано годин			Вироблено продукції кожним членом бригади (у разі проведення оплати за індивідуальними розцінками), кг						Нараховано заробітної плати (у разі бригадної форми оплати праці), грн								
					Всього	у тому числі		Хліб пшеничний (0,75 кг)	Хліб селянський (1,5 кг)	Хліб тостерний (0,5 кг)	Хліб цілющий (0,5 кг)	...	Разом	згідно тарифу	за відрядними розцінками	за роботу у ніч. час	за роботу у вихідні та святкові дні	інші нарахування				
						у нічний час	у вихідні та святкові дні												надурочно			
00704	Коваль А.І.	Бригадир	VI	VI	8	-	-	-								115,20	141,7					
00609	Вересюк В.Ф.	Технолог	V	V	8	-	-	-								102,53	126,11					
00707	Семенів Д.Р.	Пекар	V	V	8	-	-	-								102,53	126,11					
00698	Мельник Г.О.	Пекар	V	V	8	-	-	-								102,53	126,11					
00602	Бойко Р.П.	Заквасник	IV	IV	8	-	-	-								89,28	109,81					
00732	Варчак І.Д.	Машиніст	IV	IV	8	-	-	-								89,28	109,81					
00687	Крамар Н.Б.	Оператор	II	II	8	-	-	-								63,94	78,65					
00711	Галанов К.Л.	Оператор	II	II	8	-	-	-								63,94	78,65					
00708	Рожко В.О.	Формувальник	II	II	8	-	-	-								63,94	78,65					
00695	Чепурний В.І.	Формувальник	II	II	8	-	-	-								63,94	78,65					
00712	Пащенко Д.Л.	Укладчик	I	I	8	-	-	-								57,6	70,85					
00683	Грабчак А.М.	Укладчик	I	I	8	-	-	-								57,6	70,85					
Всього																972,31	1195,95					
Норма на одного працівника																38	106					
Норма виробітку на бригаду 12 чол.																456	1272					
% виконання норм																41	39,8					

## Додаток Т

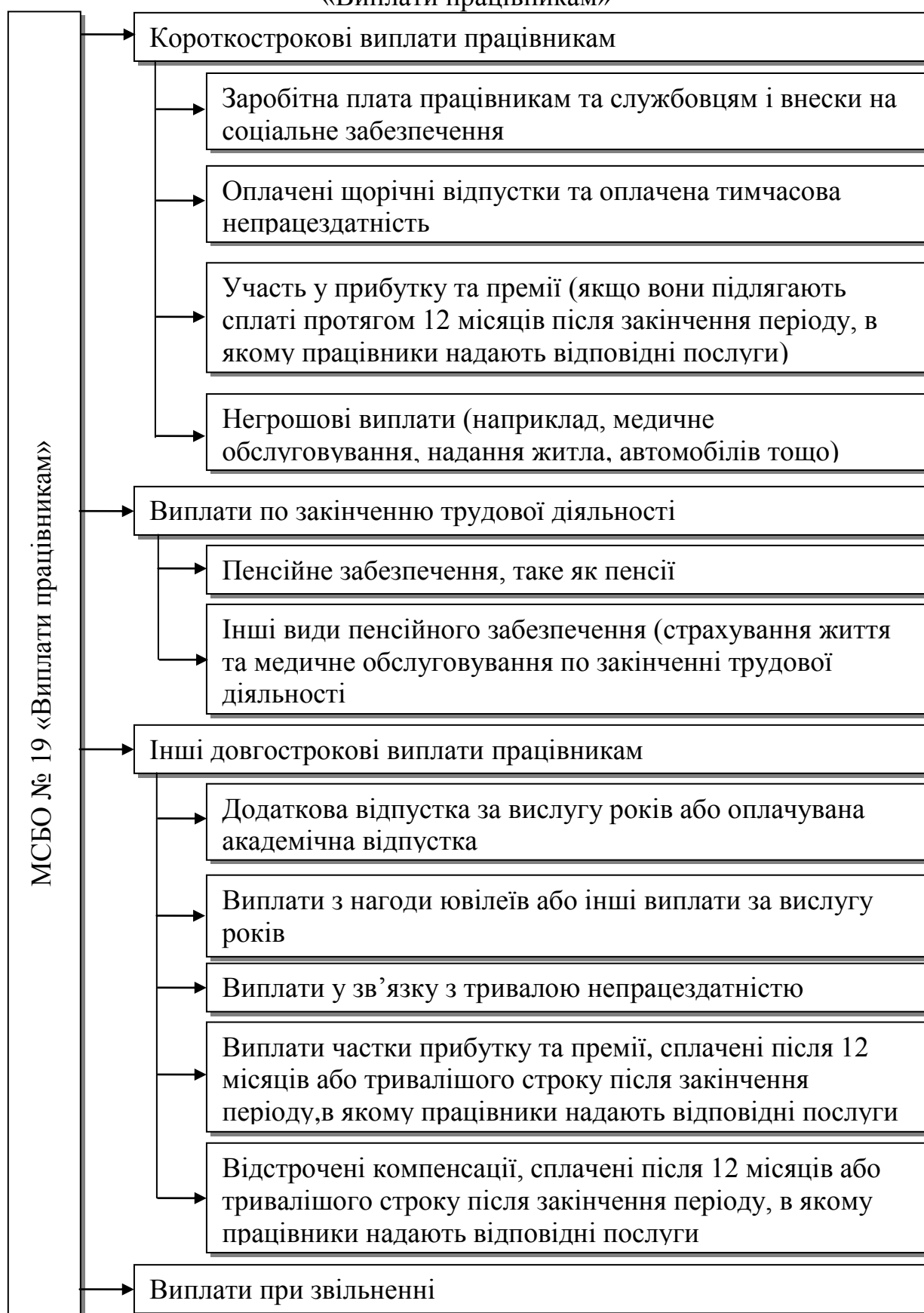
### Графік документообороту з обліку оплати праці

Назва документу	Код форми	Створення документу				Перевірка документу			Затвердження документу		Обробка документу				Передача в архів		
		Кількість примірників	Відповідальний за оформлення	Документи, на підставі яких заповнюються дані	Термін виконання	Хто подає	Відповідальний за перевірку	Термін перевірки	Хто затверджує (підписує)	Термін затвердження	Куди передається	Документи, в яких здійснюється запис	Документи, що складаються на підставі даного документу	Місце зберігання	Хто передає	Термін виконання	Час зберігання
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
<b>Облік особового складу</b>																	
Наказ/ розпорядження про прийом на роботу	П-1	1	Відділ кадрів	Колективний договір, трудова угода (контракт)	На дату прийняття на роботу	Відділ кадрів	Головний бухгалтер	1 день з дня складання	Керівник, головний бухгалтер	У день перевірки	Бухгалтерія	Особова картка, особовий рахунок	Особова картка, штатний розпис	Відділ кадрів	Відділ кадрів	В кінці року	75 р.
Особова картка працівника	П-2	1	Відділ кадрів	Наказ (розпорядження) про прийом на роботу, трудова книжка, паспорт, ідентифікаційний код, воєнний квиток, документ про закінчення навчального закладу	На дату прийняття на роботу	Відділ кадрів	Головний бухгалтер	1 день з дня складання	Керівник, головний бухгалтер	У день перевірки	Бухгалтерія	Трудова книжка, особовий рахунок	Особовий рахунок, П-5, 6	Відділ кадрів	Відділ кадрів	В кінці року	75 р.
Наказ (розпорядження) про надання відпустки	П-3	2	Відділ кадрів	Законодавство, нормативні акти підприємства, колективний договір, трудова угода (контракт)	За потребою	Відділ кадрів	Головний бухгалтер	1 день з дня складання	Керівник, головний бухгалтер	У день перевірки	Бухгалтерія	Особова картка, особовий рахунок, розрахунково-платіжна відомість	Особовий рахунок, розрахунково-платіжна відомість	Відділ кадрів, бухгалтерія	Бухгалтерія	В кінці року	5 р.
Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)	П-4	2	Відділ кадрів	Трудова угода (контракт)	На дату припинення трудового договору (контракту)	Відділ кадрів	Головний бухгалтер	1 день з дня складання	Керівник, головний бухгалтер	У день перевірки	Бухгалтерія	Особова картка, особовий рахунок, розрахунково-платіжна відомість	Особовий рахунок, розрахунково-платіжна відомість	Відділ кадрів, бухгалтерія	Бухгалтерія	В кінці року	75 р.
Штатний розпис	-	2	Відділ кадрів	Розрахунки потреби в праці працівників, нормативні чисельності, типові структури апарату, тарифно-кваліфікаційні довідники, тарифні сітки, ставки	На дату створення організації і при внесенні змін	Відділ кадрів	Головний бухгалтер	1 день з дня складання	Керівник, головний бухгалтер	У день перевірки	Відділ кадрів, бухгалтерія	Особова картка, особовий рахунок	Розрахунково-платіжна відомість	Відділ кадрів, бухгалтерія	Бухгалтерія	В кінці року	3 роки (за умови завершення перевірки)
Книга реєстрації наказів	-	1	Відділ кадрів	П-1, П-3, П-4	На дату створення організації і при внесенні змін	Відділ кадрів	Головний бухгалтер	1 день з дня кожного наступного запису	Керівник, головний бухгалтер	У день перевірки	Бухгалтерія	Особова картка, трудова книжка, особовий рахунок	-	Відділ кадрів	Відділ кадрів	В кінці року	75 р.
<b>Облік використання робочого часу та виробітку</b>																	
Табель обліку використання робочого часу	П-5	1	Уповноважена особа (табельник, майстер)	Штатний розпис, листки непрацездатності, список осіб, які працювали в надурочний час, листок обліку простой	2 рази на місяць (1 для нарахування авансу)	Уповноважена особа (табельник, майстер)	Головний бухгалтер	1 день з дня складання	Начальник відділу	У день перевірки	Бухгалтерія	Особовий рахунок, розрахунково-платіжна відомість	Особовий рахунок, розрахунково-платіжна відомість	Бухгалтерія	Бухгалтерія	По закінченні звітного періоду	3 роки (за умови завершення перевірки)
<b>Облік розрахунків із заробітної плати</b>																	
Розрахунково-платіжна відомість працівника	П-6	1	Начальник цеху (дільниці), бухгалтер	Особові рахунки, розрахунок середньої заробітної плати	За 3 дні до терміну виплати заробітної плати, узгодженої з банком	Начальник цеху (дільниці), бухгалтер	Головний бухгалтер	1 день з дня складання	Начальник цеху (дільниці), головний бухгалтер	У день перевірки	Бухгалтерія	Особовий рахунок, журнал реєстрації платіжних відомостей	Платіжна відомість	Бухгалтерія	Бухгалтерія	По закінченні звітного періоду	3 роки, за відсутності особових рахунків – 75 років
Розрахунково-платіжна відомість	П-7	1	Бухгалтер	Особові рахунки	За 1 день до виплати	Бухгалтер	Головний бухгалтер	1 день з дня складання	Керівник, головний	У день перевірки	В касу підприємства	Особовий рахунок, журнал	Відатковий касовий ордер	Бухгалтерія	Бухгалтерія	По закінченні	3 роки, за відсутності

(зведена)					заробітної плати				бухгалтер			реєстрації платіжних відомостей	на видану суму			звітного періоду	особових рахунків – 75 років
<i>Продовження додатка Т</i>																	
Журнал реєстрації платіжних відомостей	-	1	Бухгалтер	Розрахунково-платіжна відомість, платіжна відомість	За 1 день до виплати заробітної плати	Бухгалтер	Головний бухгалтер	1 день з дня складання	Керівник, головний бухгалтер	У день перевірки	Бухгалтерія	-	-	Бухгалтерія	Бухгалтерія	По закінченні звітного періоду	3 роки, за відсутності особових рахунків – 75 років
Особовий рахунок	-	Один на кожного працівника	Бухгалтер	Табелі обліку робочого часу, документи на різні види оплат	За 1 день до виплати заробітної плати	Бухгалтер	Головний бухгалтер	1 день з дня складання	Керівник, головний бухгалтер	У день перевірки	Бухгалтерія	Розрахунково-платіжна відомість	Розрахунково-платіжна відомість	Бухгалтерія	Бухгалтерія	По закінченні звітного періоду	75 років
Відомість обліку депонованої заробітної плати	-	1	Касир, бухгалтер	Рестр депонованої заробітної плати, розрахунково-платіжна відомість, видаткові касові ордери, платіжні доручення, бухгалтерські довідки	У день закриття платіжної відомості	Бухгалтер	Головний бухгалтер	1 день з дня складання	Керівник, головний бухгалтер	У день перевірки	Бухгалтерія	Головна книга, журнали-ордери, інші реєстри бухгалтерського обліку	Розрахунково-платіжна відомість, розрахункова відомість, платіжне доручення	Бухгалтерія	Бухгалтерія	По закінченні звітного періоду	3 роки (за умови завершення перевірки)



Додаток Ф  
Класифікація виплат працівникам відповідно до МСБО № 19  
«Виплати працівникам»



\* Джерело [199, с. 1031-1101]

Додаток X  
Структура рахунка 81 „Витрати на оплату праці”

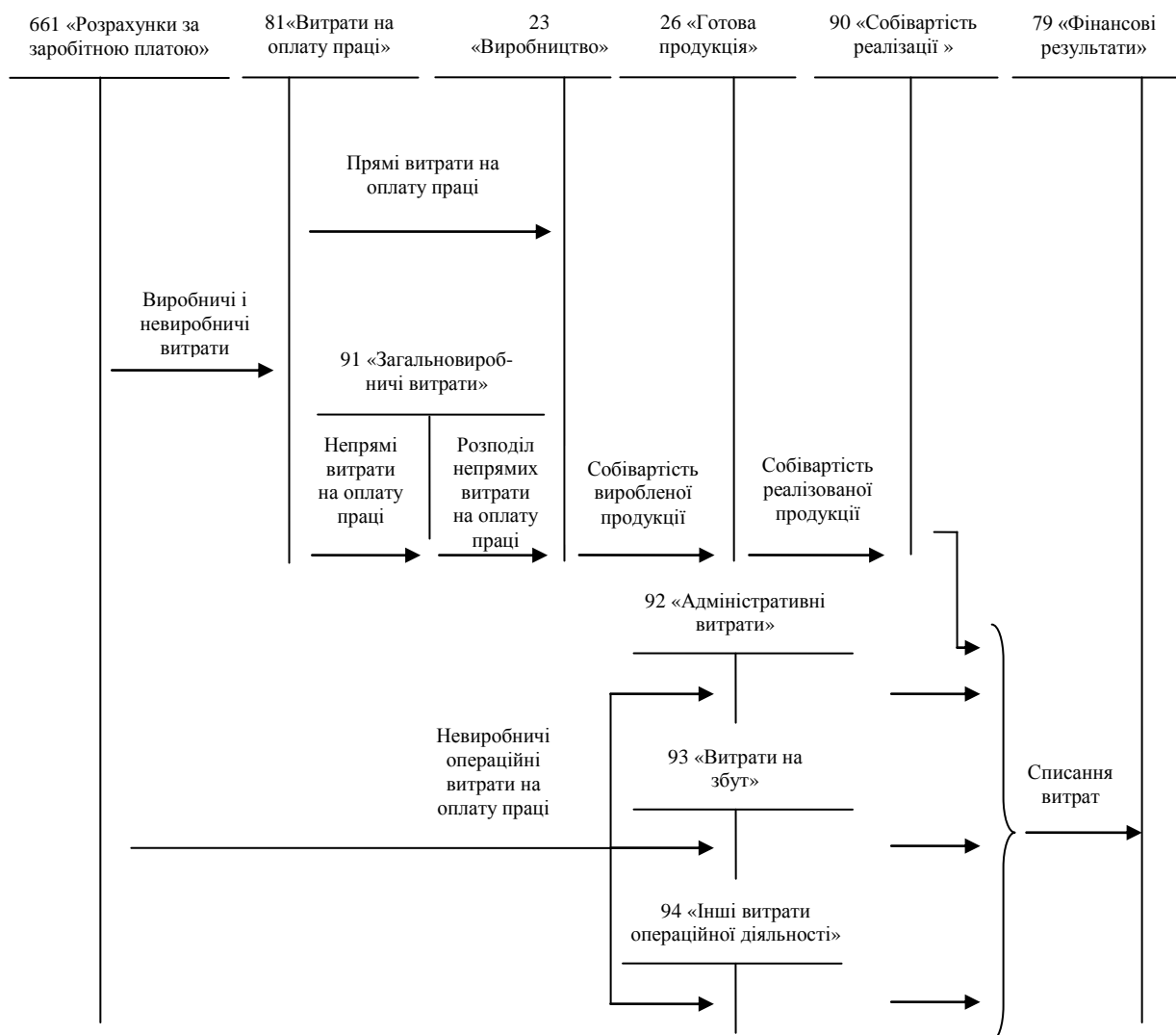
<i>№ п/п</i>	<i>Номер субрахунку</i>	<i>Назва субрахунку</i>	<i>Склад витрат на оплату праці</i>
1.	811	Основна заробітна плата	Узагальнюється інформація про витрати на виплату основної заробітної плати працівникам відповідно системи оплати праці, прийнятої на підприємстві.
2.	812	Компенсаційні виплати	Узагальнюється інформація про витрати, які компенсують втрату купівельної спроможності заробітної плати, які зумовлені причинами, що не залежать від підприємства, виплати за невідпрацьований час, а також витрати на проїзд працівників, формений одяг тощо.
3.	813	Доплати	Узагальнюється інформація про витрати, які призначені компенсувати відмінності в умовах і складності праці.
4.	814	Надбавки	Узагальнюється інформація про витрати, які призначені стимулювати добросовісне відношення працівника до більш ефективної і продуктивної праці.
5.	815	Премії	Узагальнюється інформація про витрати, які виплачується за результатами діяльності працівника і підприємства за показниками, передбаченими підприємством.
6.	816	Оплата відпусток	Узагальнюється інформація про витрати на оплату щорічних відпусток персоналу підприємства або щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх виплат відпусток.
7.	817	Інші витрати на оплату праці	Узагальнюється інформація про інші витрати на оплату праці, які визнаються елементами витрат на оплату праці

## Додаток Ч

## Варіанти обліку витрат на оплату праці

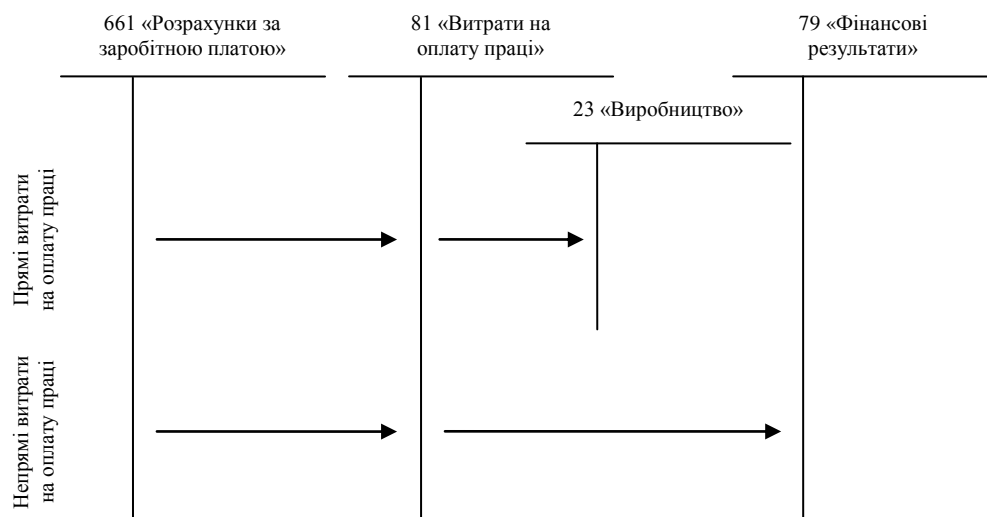
## Додаток Ч.1

## Схема обліку витрат на оплату праці із використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності»



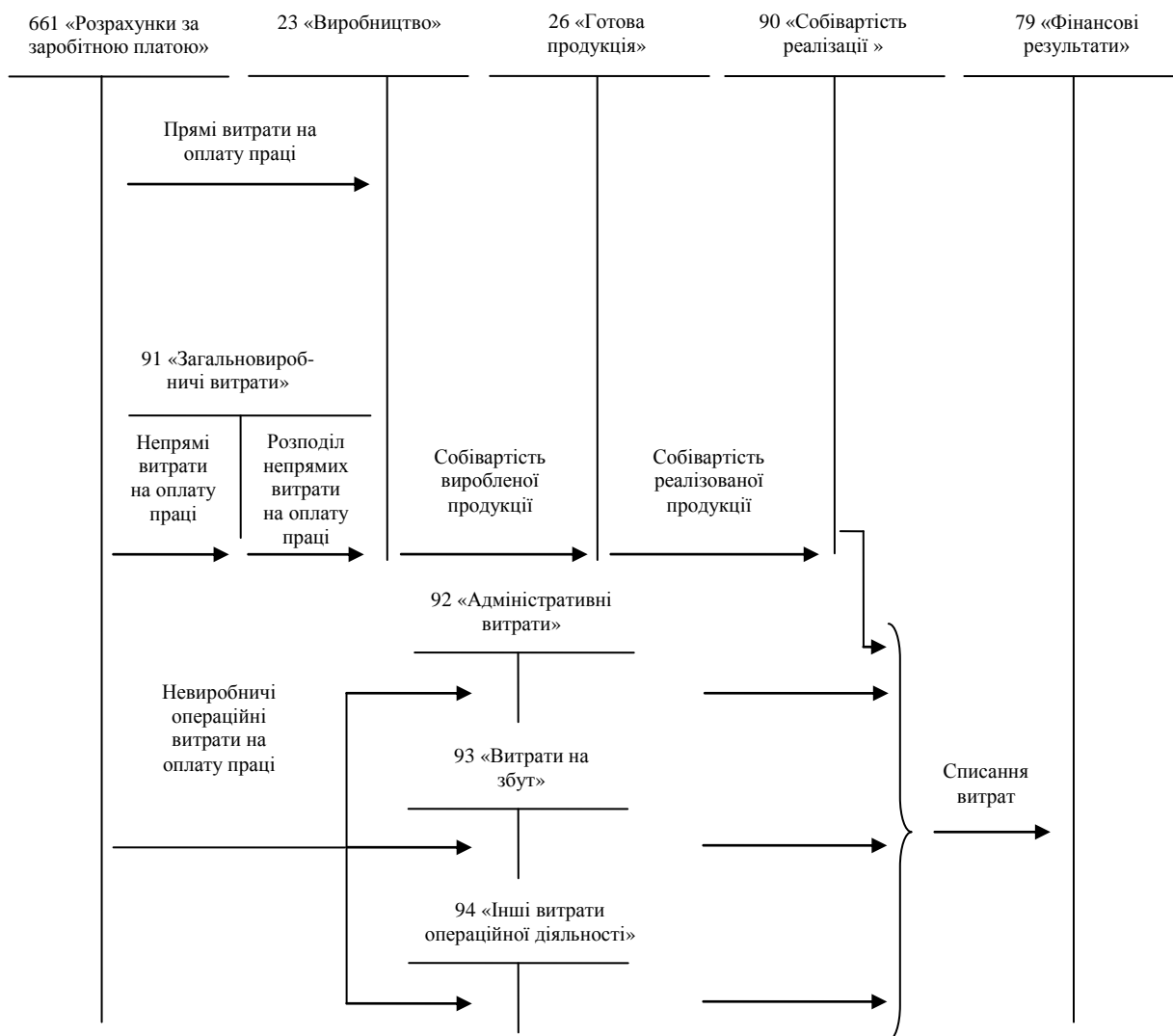
## Додаток Ч.2

## Схема обліку витрат на оплату праці із використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами»



## Додаток Ч.3

Схема обліку витрат на оплату праці із використанням  
рахунків класу 9 «Витрати діяльності»



Додаток Ш  
Звітність підприємства  
Додаток Ш.1  
Принципи фінансової звітності

Вчені- економісти	Пантелеєв В.П. [233, с. 15-18]	Лабынцева Н.Г. [47, с.19-20]	Пучкова С.И. [249, с.16-18]	Кутер М.И., Таранець Н.Ф., Уланова И.Н. [180, с. 48-55]	Хомин П.Я. [326, с. 24]	Верига Ю.А. та ін. [ 150, с. 43-44]	Загородній А.Г., Вознюк Л.Г. [319, с. 456- 457]	Кузнецова О. [179, с.38]	Суворов А.В. [296, с. 15]	Кучеренко Т. [181, с. 25- 32]
Принципи фінансової звітності										
Автономність	+					+				+
Безперервність	+	+	+	+	+	+		+	+	+
Періодичність	+		+			+	+			+
Історична (фактична) собівартість	+					+	+			+
Нарахування доходів і витрат	+	+	+	+		+	+			+
Відповідність доходів і витрат	+	+	+			+				+
Повне висвітлення	+				+	+	+			+
Послідовність	+	+			+	+	+			+
Обачність	+			+	+	+	+			
Превалювання змісту над формою	+				+	+	+			+
Єдиний грошовий вимірник	+			+		+	+			+
Автономності		+	+	+					+	
Подвійного запису			+						+	
Звітного періоду				+						
Обліку по собівартості				+						
Грошового вимірника			+	+						
Двоїстості				+						
Нарахування								+		
Окремого відображення активів і зобов'язань									+	
Прийнятності вхідного балансу									+	
Єдиної одиниці виміру									+	

### Додаток Ш.2

#### Якісні характеристики фінансової інформації

Вчені-економісти																										
	Якісні характеристики	Пантелєв В.П. [233, с. 14-15]	Ковальов В.В., Ковальов Вит.В. [163, с. 28-29]	Ларіонов А.Д., Карзаєва Н.Н., Нечитайло А.І. [44, с.5]	Ровенских В.А. [262, с. 14]	Лабинцева Н.Т. [47, с.16-19]	Пучкова С.І. [249, с. 12-15]	Бичкова С.М., Янданова Ц.Н. [43, с. 9-12]	Артьоменко В.Г., Остапова В.В. [11, с. 28-31]	Чернов В.А. [45, с. 13-17]	Кутер М.І., Таранец ь Н.Ф., Уланова І.М. [180, с. 38-45]	Лушикова Е.В., Пашук Н.К. [46, с.34-36]	Новодворський В.Д., Пономарьова Л.В., Ефрімова О.В. [209, с. 10-13]	Бутинєць Ф.Ф., Остап'юк Н.А. та ін. [151, с. 12]	Верига Ю.А. [150, с. 32-36]	Гольцова С.М., Плікус І.Й. [76 с. 22]	Лєнь В.С., Гливенко В.В., Бочок М.П., Іванов Л.П. [183, с.17]	Кузнєцова О. [179, с.38]	Філіна Ф. [315, с. 8-10]	Сосненко Л.С. [291, с.14]	Радуцкий А. [254, с. 35-36]	Чікунова Е.П., Чікунова Л.А. [333, с. 4-5]	Хенні Ван Грюнінг, Козн Маріус [323, с. 23]	Чижєвська Л.В. [332, с.56]	Шигун М.М. [342, с. 206-209]	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25		
Дохідність	+														+									+		
Доречність	+							+																		
Достовірність	+	+	+			+			+	+			+	+	+	+		+	+			+		+		
Зрозумілість та адекватність тлумачення	+					+	+	+	+									+	+					+		
Зіставність	+		+	+		+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+		+	+	+	+	+	+	+	+	
Релевантність		+					+	+	+	+									+	+						
Надійність		+					+	+	+									+	+		+	+	+		+	
Інтерпретованість		+																								
Цінність			+																							
Постійність			+																							
Несуперечливість				+						+																
Повнота				+		+			+	+	+		+	+					+						+	
Цілісність					+	+					+															
Послідовність					+				+		+		+													
Звітнього періоду					+																					
Оформлення					+																					
Своєчасність					+	+				+	+		+	+			+	+	+					+		
Відповідність формам					+																					
Публічність					+																					
Суттєвість						+	+		+	+	+											+				
Правдивість						+				+	+	+								+		+		+		
Обачність						+				+	+	+							+		+			+		
Неупередженість						+																				
Превалювання сутності над формою						+				+		+							+					+		
Корисність							+		+										+						+	
Нейтральність						+		+	+	+	+	+	+						+		+		+	+	+	





Додаток Щ  
Внутрішні звіти  
Додаток Щ.1  
ВНУТРІШНІЙ ЗВІТ  
про використання робочого часу за січень 2010 року  
(місяць)  
по хлібобулочному цеху ТОВ «Надзбруччя хліб»

№ п/п	Назва показників	Робітники			Службовці						Разом (фактично)
		за планом	фактично	відхилення (+,-)	Керівники			Спеціалісти			
					за планом	фактично	відхилення (+,-)	за планом	фактично	відхилення (+,-)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.	Середньооблікова чисельність працівників, осіб, у тому числі: працюючих неповний робочий день	152	153	1	5	4	1	16	14	2	171
		24	27	3	-	-	-	-	-	-	27
2.	Календарний фонд часу, днів у тому числі	31	31	-	31	31	-	31	31	-	31
	-святкові	2	2	-	2	2	-	2	2	-	2
	-вихідні	10	10	-	10	10	-	10	10	-	10
3.	Кількість робочих днів (номінальний фонд робочого часу)	19	19	-	19	19	-	19	19	-	19
4.	Кількість відпрацьованих днів всіма працівниками	2888	2907	19	95	76	-19	304	266	-38	3249

<i>Продовження додатка Щ.1</i>											
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>
5.	Кількість людин-днів неявок на роботу, всього, у тому числі:	85	119	34	-	5	5	46	48	2	172
	а) щорічні відпустки	48	48	-	-	-	-	24	24	-	72
	б) тимчасова непрацездатність	25	45	20	-	5	5	10	5	-5	55
	в) навчальні відпустки та інші неявки, передбачені законодавством	12	12	-	-	-	-	12	12	-	24
	г) неявки у зв'язку з тимчасовим переведенням для роботи на іншому підприємстві	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	д) неявки на роботу з дозволу адміністрації	-	5	5	-	-	-	-	3	3	8
	е) відпустки з дозволу адміністрації	-	9	9	-	-	-	-	4	4	13
	є) неявки у зв'язку з переведенням на скорочений робочий день	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	ж) простої	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	з) масові невиходи на роботу (страйки)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	і) інші причини (прогули тощо)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6.	Ефективний фонд робочого часу, дні	2803	2788	-15	95	71	-24	258	218	-40	3077

<i>Продовження додатка Щ.1</i>											
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>
7.	Середня тривалість робочого дня, год.	8,0	7,96	-0,04	8,0	7,96	-0,04	8,0	7,96	-0,04	7,96
8.	Бюджет робочого часу, год.	22424	22193	-231	760	565	-195	2064	1735	-329	24493
9.	Передсвяткові скорочені робочі дні, год.	304	306	2	10	8	-2	32	28	-4	342
10.	Пільговий час для підлітків, год.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
11.	Внутрішньозмінні простої, год.	-	16	16	-	-	-	-	16	16	32
12.	Корисний фонд робочого часу, год.	22120	21871	-249	750	557	-193	2032	1691	-341	24119
13.	Надурочно відпрацьований час, год.	-	28	28	-	8	8	-	6	6	42
14.	Непродуктивні втрати робочого часу, год.	-	9	9	-	-	-	-	2	2	11

Начальник цеху

Економіст

Табельник

Я.І. Соляр

М.П. Ковалюк

В.І. Собчук

Додаток Щ.2  
ВНУТРІШНІЙ ЗВІТ  
з оплати праці за січень 2010 року  
(місяць)  
по хлібобулочному цеху ТОВ «Надзбруччя хліб»

№ п/п	Назва показників	За звітний місяць			За період з початку року		
		за планом	фактично	відхилення (+,-)	за планом	фактично	відхилення (+,-)
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Фонд оплати праці працівників, всього, грн.	140995,0	141246,0	251,0	140995,0	141246,0	251,0
	у тому числі:						
1.1.	Фонд основної заробітної плати, всього, грн.	122245,0	122029,0	-216,0	122245,0	122029,0	-216,0
	у тому числі:						
	-за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами службовців	122245,0	122029,0	-216,0	122245,0	122029,0	-216,0
	-інші виплати згідно чинного законодавства	-	-	-	-	-	-
1.2.	Фонд додаткової заробітної плати, всього, грн.	18750,0	18348,0	-402,0	18750,0	18348,0	-402,0
	у тому числі:						
	-надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів	10900,0	10986,0	86,0	10900,0	10986,0	86,0
	-премії та винагороди, що носять систематичний характер	6850,0	6388,0	-462,0	6850,0	6388,0	-462,0
	- відсоткові або комісійні виплачені додатково до тарифної ставки (окладу)	-	-	-	-	-	-
	- оплата роботи в надурочний час	-	-	-	-	-	-
	- оплата роботи у святкові і вихідні дні	-	-	-	-	-	-
	- оплата за невідпрацьований час	-	-	-	-	-	-
	- інші виплати згідно чинного законодавства	1000	974,0	-26,0	1000	974,0	-26,0
1.3.	Заохочувальні та компенсаційні виплати, всього, грн.	-	869,0	869,0	-	869,0	869,0
	з них:						
	-винагороди та премії, що носять одноразовий	-	-	-	-	-	-

<i>Продовження додатка Ш.2</i>							
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
	характер - матеріальна допомога - соціальні пільги, що носять індивідуальний характер - інші заохочувальні та компенсаційні виплати згідно чинного законодавства	- - -	869,0 - -	869,0 - -	- - -	869,0 - -	869,0 - -
2.	Фонд оплати праці робітників, грн.	120080,0	122859,0	2779,0	120080,0	122859,0	2779,0
3.	Середньооблікова чисельність працівників, осіб, у тому числі робітників	173 152	171 153	-2 1	173 152	171 153	-2 1
4.	Кількість людино-днів відпрацьованих одним: - працівником - робітником	19 19	19 19	- -	19 19	19 19	- -
5.	Кількість людино-годин відпрацьованих одним: - працівником - робітником	152 152	151,2 151,2	-0,8 -0,8	152 152	151,2 151,2	-0,8 -0,8
6.	Тривалість робочого дня, год.	8,0	7,96	-0,04	8,0	7,96	-0,04
7.	Середньомісячна заробітна плата одного працівника, грн.	815,0	826,0	11	815,0	826,0	11
8.	Середньоденна заробітна плата одного працівника, грн.	42,9	43,5	0,6	42,9	43,5	0,6
9.	Середньогодинна заробітна плата одного працівника, грн.	5,36	5,46	0,1	5,36	5,46	0,1
10.	Середньомісячна заробітна плата одного робітника, грн.	790,0	803,0	13	790,0	803,0	13
11.	Середньоденна заробітна плата одного робітника, грн.	41,6	42,3	0,7	41,6	42,3	0,7
12.	Середньогодинна заробітна плата одного робітника, грн.	5,2	5,3	0,1	5,2	5,3	0,1

Начальник цеху  
Економіст  
Табельник

Я.І. Соляр  
М.П. Ковалюк  
В.І. Собчук

## Додаток Ю

## Автоматизація обліку оплати праці

## Додаток Ю.1

## Класифікація інформаційних облікових систем\*

№ п/п	Критерій класифікації	Вид інформаційних облікових систем
1.	Функціональна повнота	-системи автоматизації окремих ділянок обліку -системи комплексної автоматизації системи обліку -системи автоматизації фінансового обліку, які інтегровані з функціями оперативного обліку -системи автоматизації системи обліку корпоративних інформаційних систем управління економічним об'єктом
2.	Об'єкти обліку	-малі підприємства -середні підприємства -великі підприємства -багатогалузеві корпорації
3.	Архітектура технічного забезпечення	-локальні інформаційні системи -інформаційні системи із мережевою архітектурою обробки даних
4.	Походження	-вітчизняні -зарубіжні
5.	Спосіб створення	-розроблені штатним програмістом -створені на замовлення -універсальні
6.	Спосіб побудови програмної системи	-системи, побудовані на основі єдиного програмного ядра -комплекси спеціалізованих програмних модулів
7.	Порядок поширення і тиражування	-системи масового тиражування -малотиражні системи -системи індивідуального призначення
8.	Можливість розширення складу базових функцій систем	-системи із замкненою функціональністю -системи із обмеженою розвиненою функціональністю -системи повністю реконфігуруючі
9.	Тип функціонуєчої операційної системи	-клони MS DOC -WINDOWS ME/NT/XP -UNIX

\* Розроблено автором на основі джерел [40, с. 163; 119, с. 142; 347, с. 54-73; 321, с. 41; 118, с. 96; 122, с. 57; 191, с. 119; 27, с. 58-59; 115, с. 47-48]







<i>Продовження додатка Ю.2</i>																			
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>	<i>13</i>	<i>14</i>	<i>15</i>	<i>16</i>	<i>17</i>	<i>18</i>	<i>19</i>	<i>20</i>
Продуктивності										+									
Пристосування										+									
Достовірності											+								
Типовості											+								
Послідовності											+								
Відповідності											+			+					
Адекватності											+								
Низхідного програмування													+						
Структурного проектування													+						
Відповідності сучасним західним стандартам управління	+																		
Інтернаціональності	+																		
Повномасштабності	+																		
Використання можливостей сучасних інформаційних технологій	+																		
Збірного проектування					+														
Економічності							+								+				
Самоконтролю															+				
Регламентованість															+				
Адаптивність															+		+		
Системного підходу																+		+	
Якісного поліпшення системи прогнозування, обліку та калькулювання																+			
Методологічної, інформаційної, технічної та програмної єдності																+			

<i>Продовження додатка Ю.2</i>																			
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>	<i>13</i>	<i>14</i>	<i>15</i>	<i>16</i>	<i>17</i>	<i>18</i>	<i>19</i>	<i>20</i>
Охоплення всіх рівнів виробництва та управління															+				
Забезпечення приймання інформації від людей															+				
Безвідмовності функціонування системи															+				
Рационального перерозподілу функціонального навантаження															+				
Цілісності																+			
Вірогідності																+			
Захист від несанкціонованого доступу																+			
Єдності																+			
Мінімізації введення і виведення облікових даних																+			

Додаток Я  
Аудит ефективності оплати праці  
Додаток Я.1  
Види аудиту\*



\* Розроблено автором на основі джерел [136; 15, с. 66; 341, с. 46-47; 39, с. 23; 54, с. 34; 96, с. 49-52; 162, с. 69; 305, с. 70; 303, с. 57; 336, с. 60; 158, с. 79; 22, с. 49]

## Додаток Я.2

**ТОВ АУДИТОРСЬКА ФІРМА «АЛЕКС-АУДИТ»**

Номер і дата видачі свідоцтва про включення в Реєстр аудиторських фірм та аудиторів: 2197 від 23.11.1999 р.

Директор аудиторської фірми: Петров В.І.

Номер і дата видачі сертифікату: 3348 від 17.06.1999 р.

Підприємство, яке перевіряється: ТОВ «Надзбруччя хліб»

Керівник аудиторської перевірки: Петров В.І.

Склад аудиторської групи: Петров В.І., Бобрович О.М., Ковадло В.Я., Біляшевич І.М.

Період, що перевіряється: з 1.01.2009 р. по 31.12.2009 р.

Період перевірки: з 15.02.2010 р. по 10.03.2010 р.

Кількість людино-годин: 184

Запланований рівень суттєвості: 5 %

Запланований аудиторський ризик: 3,1 %

**ПЛАН АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ**

№ п/п	Перелік аудиторських процедур	Термін виконання, дні	Виконавець	Назва робочих документів і їх коди	Примітки
1	2	3	4	5	6
<i>ПОЧАТКОВА СТАДІЯ</i>					
1.	Зустріч з найвищим управлінським персоналом підприємства стосовно аудиту ефективності праці та її оплати	1	Петров В.І.	Протокол зустрічі (код РДОП-01)	
2.	З'ясування цілей найвищого управлінського персоналу	1	Петров В.І.	Лист (код РДОП-02)	
3.	Надання пропозицій найвищому управлінському персоналу щодо здійснення аудиту ефективності праці та її оплати	1	Петров В.І.	Лист пропозицій (код РДОП-03)	
4.	Вивчення та аналіз бізнес-процесів підприємства	1	Петров В.І., Бобрович О.М., Ковадло В.Я., Біляшевич І.М.	Бізнес-план (код РДОП-04); Схеми технологічних процесів (код РДОП-05)	

<i>Продовження додатка Я.2</i>					
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
5.	Узаконення взаємовідносин між аудиторською фірмою (аудитором) та економічним суб'єктом (при умові, якщо аудит ефективності праці та її оплати здійснюється зовнішніми аудиторами)	1	Петров В.І.	Договір (код РДОП-06)	
6.	Формування і спрямування запиту управлінському персоналу про надання необхідної інформації стосовно аудиту ефективності праці та її оплати	1	Петров В.І., Коваadlo В.Я.	Лист -запит (код РДОП-07)	
7.	Отримання від управлінського персоналу необхідної письмової та усної інформації	1	Петров В.І., Коваadlo В.Я.	Листи-відповіді (коди РДОП-08-13)	
8.	Тестування системи внутрішнього контролю	1	Бобрович О.М., Біляшевич І.М.	Бланк-тест (код РДОП-14)	
9.	Оцінка облікової системи	1	Петров В.І., Коваadlo В.Я.	Бланк-тест (код РДОП-15)	
10.	Аналіз облікової політики підприємства стосовно обліку праці та її оплати	1	Петров В.І., Бобрович О.М.	Копія наказу (код РДОП-16)	Відсутній Наказ про облікову політику
11.	Аналіз робочого плану рахунків	1	Біляшевич І.М.	Робочий план рахунків (код РДОП-17)	Відсутній робочий план рахунків
12.	Вивчення особливостей обліку праці та її оплати в умовах комп'ютерної обробки даних	1	Бобрович О.М.	Бланк-тест (код РДОП-18)	
13.	Вивчення та взаємоперевірка показників фінансової звітності з показниками облікових регістрів	1	Коваadlo В.Я.	Копії звітностей і облікових регістрів (коди РДОП-19-30)	Звірено показники фінансової звітності з даними облікових регістрів
14.	Вивчення статистичної і внутрішньої звітностей стосовно обліку праці та її оплати	1	Петров В.І.	Копії звітності (коди РДОП-31-37)	

<i>Продовження додатка Я.2</i>					
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
15.	Застосування аналітичних процедур як процедур оцінки ризиків	1	Петров В.І., Бобрович О.М., Біляшевич І.М.	Програма аналітичних процедур (код РДОП-38); Бланк-розрахунок (код РДОП-39)	Здійснено розрахунок коефіцієнтів ефективності використання трудових ресурсів
16.	Визначення величини аудиторського ризику	1	Коваadlo В.Я.	Бланк-розрахунок (код РДОП-40)	Визначено величину аудиторського ризику
17.	Розрахунок рівня суттєвості	1	Петров В.І., Біляшевич І.М.	Бланк-розрахунок (код РДОП-41)	Здійснено розрахунок рівня суттєвості
18.	Розрахунок обсягу і побудова аудиторської вибірки	1	Бобрович О.М.	Бланк-розрахунок (код РДОП-42)	
19.	Вивчення актів перевірки контролюючих органів	1	Петров В.І., Коваadlo В.Я.	Витяги з актів (коди РДОП-43-45)	
20.	Вибір аудиторських процедур	1	Петров В.І., Біляшевич І.М.	Перелік аудиторських процедур (код РДОП-46)	
<b>КОНТРОЛЬНО-АНАЛІТИЧНА СТАДІЯ</b>					
21.	Перевірка наявності колективного договору, Положення про оплату праці, Положення про преміювання та їх відповідності положенням законодавчих актів і нормативно-правових документів з праці та її оплати	1	Петров В.І., Бобрович О.М.	Копії колективного договору, Положення про оплату праці, преміювання тощо (коди РДОП-47-52)	Відсутність Положення про преміювання
22.	Оцінка системи преміювання та підвищення кваліфікації працівників відповідно до прийнятих на підприємстві внутрішніх документів	1	Бобрович О.М.	Копії внутрішніх документів (коди РДОП-53-57)	Підвищення кваліфікації працівники підприємства не проходять
23.	Перевірка наявності первинних документів з обліку праці та її оплати: - наказів про прийняття на роботу і звільнення;	1	Коваadlo В.Я., Біляшевич І.М.	Копії наказів, табелів обліку робочого часу, штатного розпису тощо	Відсутній штатний розпис

<i>Продовження додатка Я.2</i>					
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
	- табелів обліку робочого часу; - штатного розпису; - нарядів, рапортів та розцінок (при відрядній оплаті праці); - договорів цивільно-правового характеру (трудових угод)			(коди РДОП-58-60)	
24.	Застосування аналітичних процедур як процедур по суті	1	Петров В.І.	Програма аналітичних процедур (код РДОП-61); Бланк-розрахунок (код РДОП-62)	
25.	Перевірка фактичної чисельності працівників на підприємстві, наявності трудових книжок	1	Бобрович О.М., Біляшевич І.М.	Бланк-розрахунок чисельності працівників (код РДОП-63)	
26.	Перевірка достовірності показників фінансової звітності та облікових регістрів синтетичного й аналітичного обліку	1	Петров В.І., Коваadlo В.Я.	Копії звітності та регістрів (коди РДОП-64-70)	
27.	Перевірка правильності застосування діючих норм і розцінок	1	Петров В.І., Коваadlo В.Я.	Копії нарядів, актів виконаних робіт, змінних виробничих звітів та інших документів (коди РДОП-71-75)	Норми і розцінки протягом 3-х років не оновлювались
28.	Перевірка відповідності табельного обліку робочого часу чинному законодавству та внутрішнім документам	1	Бобрович О.М., Біляшевич І.М.	Копії табелів обліку робочого часу (коди РДОП-76-83)	
29.	Перевірка правильності нарахування заробітної плати працівникам підприємства (почасовикам, відрядникам, працюючим за окладами (в тому числі внутрішнім сумісникам), за контрактами та трудовими угодами, зовнішнім сумісникам і тимчасовим працівникам	2	Петров В.І., Бобрович О.М., Коваadlo В.Я., Біляшевич І.М.	Копії первинних документів (табелів обліку робочого часу, нарядів, актів, змінних виробничих звітів, контрактів, угод тощо) (коди РДОП-84-97)	

<i>Продовження додатка Я.2</i>					
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
30.	Перевірка правильності нарахування заробітної плати за середнім заробітком, у тому числі виплат за листками непрацездатності, оплати часу відпусток та компенсації за невикористану відпустку	1	Бобрович О.М., Коваadlo В.Я.	Копії наказів, листків непрацездатності, листків-розрахунків (коди РДОП-98-107)	
31.	Перевірка правильності розрахунку використання резерву на виплату відпусток, нарахування додаткових складових заробітної плати (надбавки, доплати, премії, компенсації)	1	Петров В.І., Бобрович О.М.	Копії наказів, первинних документів (коди РДОП-108-115)	
32.	Перевірка правильності нарахування та своєчасності сплати внесків до позабюджетних фондів	1	Коваadlo В.Я.	Копії розрахунків та платіжних документів (коди РДОП-116-121)	
33.	Перевірка правильності та відповідності чинному законодавству утримань внесків до позабюджетних фондів	1	Біляшевич І.М.	Копії розрахунків та платіжних документів (коди РДОП-122-129)	Враховано акти перевірок контролюючих органів
34.	Підтвердження залишків і оборотів на рахунках 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки з оплати праці», 81 «Витрати на оплату праці» та показників фінансової звітності	1	Петров В.І.	Копії облікових реєстрів та форм фінансової звітності (коди РДОП-130-137)	
35.	Оцінка підтвердження повноти розкриття інформації про оплату праці та зв'язані зобов'язання у фінансовій звітності	1	Бобрович О.М.	Копії облікових реєстрів та форм фінансової звітності (коди РДОП-138-143)	



<i>Продовження додатка Я.2</i>					
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
36.	Узагальнення результатів контрольно-аналітичної стадії аудиту ефективності праці та її оплати	1	Петров В.І., Бобрович О.М., Коваadlo В.Я., Біляшевич І.М.	Проміжний звіт про виконання аудиторських процедур	
<b>ЗАВЕРШАЛЬНА СТАДІЯ</b>					
37.	Систематизація та аналіз виявлених помилок і порушень	1	Петров В.І., Бобрович О.М., Коваadlo В.Я., Біляшевич І.М.	Робочі документи нестандартної форми (коди РДОП-144-146)	Розроблено рекомендації щодо усунення виявлених помилок і порушень
38.	Визначення рівня впливу виявлених помилок та порушень на достовірність показників фінансової звітності з урахуванням рівня суттєвості	1	Петров В.І., Бобрович О.М.	Робочий документ нестандартної форми (код РДОП-147)	
39.	Аналіз результатів вибіркової перевірки	1	Коваadlo В.Я., Біляшевич І.М.	Робочий документ нестандартної форми (код РДОП-148)	
40.	Застосування аналітичних процедур (розрахунок показників ефективності використання трудових ресурсів та порівняння їх з середньогалузевими) з метою підтвердження висновків сформованих на контрольно-аналітичній стадії для забезпечення безперервності діяльності підприємства у майбутньому	1	Петров В.І., Бобрович О.М.	Програма аналітичних процедур (код РДОП-149); Бланк-розрахунок (код РДОП-150)	Здійснено розрахунок показників ефективності використання трудових ресурсів
41.	Здійснення заключних аудиторських процедур	1	Петров В.І.	Робочий документ з переліком аудиторських процедур (код РДОП-151)	

<i>Продовження додатка Я.2</i>					
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
42.	Узагальнення результатів аудиту ефективності праці та її оплати і розробка рекомендацій щодо підвищення ефективності використання трудових ресурсів	1	Петров В.І., Бобрович О.М., Ковадло В.Я., Біляшевич І.М.	Робочий документ довільної форми (код РДОП-152)	Розроблено рекомендації щодо підвищення ефективності використання трудових ресурсів
43.	Оформлення результатів аудиту ефективності праці та її оплати і підготовка та подання аудиторського звіту	1	Петров В.І.	Аудиторський звіт	Підготовлено аудиторський звіт

Директор  
План склав

В.І. Петров  
О.М.Бобрович

Додаток Я.3

**ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ  
АУДИТОРСЬКА ФІРМА “АЛЕКС-АУДИТ”**

Свідоцтво Аудиторської палати України №2197 від 23.11.1999р.  
46000 м. Тернопіль, вул. Чалдаєва 9/60, т. 26-23-89  
Ідентифікаційний код – 22599983  
П/р 26006301681638 в ЦВ ПІБ БВ м. Тернополя  
МФО 338426

---

15 березня 2010 р., № 3

м. Тернопіль

**АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ**

за результатами аудиту ефективності праці та її оплати ТОВ «Надзбруччя хліб»

Голові правління та  
управлінському персоналу  
ТОВ „Надзбруччя хліб”

Аудиторською фірмою «Алекс-аудит» (Свідоцтво Аудиторської палати України про внесення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів № 2197 від 23.11.1999 р.) згідно з договором від 11.02.2010 р. №03/10 проведено аудит ефективності праці та її оплати на предмет ефективності використання трудових ресурсів за період з 01 січня 2009 р. по 31 грудня 2009 р.

Відповідальність за підготовку та достовірність представлення інформації стосовно праці та її оплати несе управлінський персонал Товариства з обмеженою відповідальністю «Надзбруччя хліб» (далі - Товариство). Ми відповідаємо за висновки, сформульовані в аудиторському звіті стосовно ефективності праці та її оплати, який базується на даних аудиторської перевірки.

Аудит ефективності праці та її оплати здійснювався нами у період з 15 лютого 2010 р. по 10 березня 2010 р. з урахуванням вимог законодавчих актів та нормативно-правових документів.

Метою нашої перевірки було визначення рівня ефективності праці та її оплати.

Наша перевірка здійснювалась на основі даних фінансового, статистичного і внутрішньогосподарського обліку, а також даних фінансової, статистичної та внутрішньої звітності.

Оскільки перевірка стану фінансового, статистичного і внутрішньогосподарського обліку не була передбачена умовами договору, але враховуючи те, що аудит ефективності праці та її оплати базувався на їх даних, ми ознайомились із системою організації фінансового, статистичного і внутрішньогосподарського обліку з метою встановлення ступеня довіри до даних фінансової, статистичної і внутрішньої звітності.

Ведення обліку у Товаристві покладено на бухгалтерію. Обробка первинних документів та формування облікових реєстрів здійснюється з використанням комп'ютерної програми «1С Бухгалтерія 7.7». Організація і методологія обліку у Товаристві в цілому відповідає вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV, затвердженим Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) та іншим нормативним документам з питань організації обліку в Україні. Обрана Товариством облікова політика протягом звітного періоду була незмінною.

Перед складанням річної фінансової звітності для забезпечення достовірності даних обліку Товариством проведена інвентаризація активів і зобов'язань відповідно до Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України за № 69 від 11.08.1994 року (із послідовними змінами та доповненнями). Оскільки ми не приймали участі в інвентаризації, тому висновки про достовірність та повноту фінансової звітності базували на аналізі і представлених Товариством документах з інвентаризації активів і зобов'язань, а також первинної документації щодо фінансово-господарської діяльності Товариства.

На основі проведених нами тестів можна зазначити, що облік в цілому ведеться Товариством відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV,

затверджених Національних П(С)БО та інших нормативних документів з питань організації бухгалтерського обліку та Положення про облікову політику Товариства.

Нарахування заробітної плати та додаткових виплат працівникам Товариства здійснюється згідно Положення про оплату праці працівникам Товариства.

Встановлено, що основою побудови тарифної сітки Товариства є розмір мінімальної тарифної ставки робітника промислово-виробничого персоналу першого розряду з нормальними умовами праці і тарифна сітка, що регулює співвідношення тарифних ставок як між різними їх групами, так і в межах групи між розрядами.

Мінімальна тарифна ставка встановлена з 01.01.2009 р. в розмірі 605 грн., та підвищена з 01.09.2009 р. з дотриманням між розрядних та міжкваліфікаційних співвідношень.

Співставленням протягом 2009 року посадових окладів керівників і спеціалістів та тарифних ставок робітників з даними особових рахунків управлінського персоналу та хлібобулочного цеху розбіжностей не встановлено.

Проведеною перевіркою у відділі кадрів Товариства наявності трудових книжок станом на 21.02.2010 р. в розрізі структурних підрозділів, розбіжностей між кількістю наявних трудових книжок з особовими картками та переліком працівників в структурному підрозділі не встановлено.

Фактів авансування заробітної плати в розмірах понад 50 % не встановлено.

Перевіркою встановлено, що за даними обліку станом на 01.01.2010 р. по кредиту субрахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» рахується поточка кредиторська заборгованість на суму 1520,0 тис.грн., що відповідає даним Головної книги та Балансу за 2009 рік.

Співставленням даних, зазначених в табелях обліку фактично відпрацьованого робочого часу, даних листів з тимчасової втрати непрацездатності, наказів про відпустки за 2009 рік з даними розрахункових відомостей нарахування заробітної плати в частині фактично відпрацьованих годин робочого часу, розбіжностей не встановлено.

Вибірковою перевіркою правильності визначення тарифних ставок робітників по хлібобулочному цеху, яким за результатами проведеної атестації присвоєні вищі розряди, порушень не встановлено.

Перевіркою правильності надання працівникам Товариства доплат за шкідливі умови праці встановлено, що ці доплати виплачуються відповідно до нормативно-правових документів.

Перевіркою правильності нарахування та виплати основної та додаткової заробітної плати і відпусток працівникам Товариства за 2009 рік, фактів порушень визначення середнього заробітку при оплаті відпусток не встановлено.

Однак перевіркою правильності визначення тривалості додаткових відпусток встановлено два випадки порушень вимог ст. 15 Закону України «Про відпустки» від 15.11.1996 року № 504/96-ВР зі змінами та доповненнями щодо обмеження тривалості навчальних відпусток.

Внаслідок порушення ст. 15 Закону України «Про відпустки» від 15.11.1996 року № 504/96-ВР зі змінами та доповненнями щодо працівникам Товариства безпідставно нараховано та виплачено кошти за додаткову відпустку на загальну суму 206,78 грн. та відповідно зайво проведено сплату внесків до позабюджетних фондів в розмірі 38,56% на фонд оплати праці на суму 79,73 грн.

Під час перевірки незаконно витрачені кошти за додаткову відпустку в сумі 206,78 грн. відшкодовані шляхом утримання із заробітної плати відповідних працівників у лютому місяці 2010 року згідно заяв, про що відображено в облікових регістрах за лютий 2010 року та відповідних субрахунках рахунка 65 «розрахунки за страхуванням» проведено коригування на суму нарахувань на фонд оплати праці в сумі 79,73 грн.

Перевіркою відповідності нарахування премій працівникам Товариства порушень не виявлено.

Перевіркою встановлено, що в Товаристві працює 5 (п'ять) чоловік на посадах за сумісництвом. Під час перевірки правильності нарахування заробітної плати працівникам, що працюють за сумісництвом за 2009 рік, фактів порушення вимог нормативно-правових документів не встановлено.

Перевіркою правильності виплати компенсацій і пільг, передбачених Законом України «Про статус та соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи», порушень не встановлено. Перевіркою відповідності розмірів нарахованих компенсаційних виплат згідно норм з копіями документів, що надають право на отримання вищевказаної допомоги та компенсацій, розбіжностей не встановлено.

Проведений нами аналіз праці та її оплати за 2009 рік свідчить про неефективне використання трудових ресурсів на підприємстві у порівнянні з планом і з минулим роком (додаток Я.4).

Аналіз забезпеченості підприємства промислово-виробничим персоналом в 2009 році у порівнянні з планом свідчить про зменшення його чисельності на 14 осіб (в т.ч. робітників – на 11 осіб), а в порівнянні з попереднім періодом – про збільшення на 16 осіб (в т.ч. робітників – на 14 осіб). При цьому обсяг виробленої продукції в 2009 році в порівнянні з планом і минулим роком знизився. Основними причинами зменшення обсягу виробленої продукції є: зношення обладнання та устаткування; низький рівень нової більш продуктивної техніки, зниження продуктивності праці, використання робочої сили не за призначенням.

Аналіз якісного складу трудових ресурсів дозволяє нам зробити висновок про те, що найбільша частка працюючих на підприємстві має вік від 35 до 54 років і становить – 64,13%. Такий високий віковий відсоток працівників свідчить про тенденцію старіння персоналу підприємства, що підтверджується низькою питомою вагою працівників віком від 15 до 34 років – 11,82%. Позитивно характеризує якість трудових ресурсів те, що 77,22% працівників мають вищу та середню спеціальну освіту. Отже, персонал підприємства в основному є висококваліфікованим. Характерним для підприємства є велика питома вага (54,43%) працівників з трудовим стажем від 9 до 15 років, що можна оцінити як нормальну плинність кадрів. Розрахунок показників руху працівників підприємства свідчить про те, що коефіцієнти обороту з приймання і з вибуття та коефіцієнти загального обороту і плинності кадрів знизились у 2009 році в порівнянні з минулим періодом. Зниження коефіцієнтів загального обороту та плинності кадрів пов'язане зі зменшенням

звільнених за власним бажанням на 49,12% в порівнянні з минулим роком. Спостерігається зменшення плинності кадрів на підприємстві, що позитивно вплине на ефективність фінансово-господарської діяльності.

Аналіз використання робочого часу свідчить про те, що загальний фактичний фонд робочого часу 2009 року на підприємстві знизився на 26,5 тис. год., у тому числі за рахунок зменшення середньооблікової чисельності робітників – на 19,7 тис. год.; за рахунок невідпрацьованих днів – на 4,4 тис. год.; за рахунок зменшення тривалості робочого дня (внутрішньозмінні втрати робочого часу) – на 2,4 тис. год. Розрахунок показав, що персонал підприємства використовувався недостатньо ефективно. У середньому одним працівником відпрацьовано 221 день замість 224. У зв'язку з цим втрати робочого часу на одного робітника становили 3 дні, а на всіх робітників – 543 дні або 4344 години. Загальні втрати робочого часу з урахуванням внутрішньозмінних втрат і надурочно відпрацьованих годин становлять 6961,26 години, що є свідченням неефективного використання робочого часу в 2009 році у порівнянні з планом.

Більш конкретні причини втрат робочого часу нами встановлено шляхом порівняння планового і фактичного балансу робочого часу в 2009 році.

Аналіз планового і фактичного балансу робочого часу показав, що цілоденні втрати на одного робітника вищі за планові на 3 дні. Це перевищення відбулось за рахунок підвищення запланованої величини через невиходи на роботу у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, неявок та додаткових відпусток з дозволу адміністрації, простоїв, невиходів на роботу з інших причин, і які були частково компенсовані зменшенням тривалості щорічних відпусток і відпусток у зв'язку з навчанням. Втрати робочого часу на підприємстві через суб'єктивні причини (простої, додаткові відпустки та неявки на роботу з дозволу адміністрації тощо) з розрахунку на одного робітника склали 43,26 години, а на всіх робітників – 8074,41 години. Недопущення цих втрат дало б можливість вивільнити 4,5 робітника.

Аналіз продуктивності праці показує те, що підприємство недовиконало план за всіма її показниками. Середньорічна продуктивність праці одного працюючого зменшилась у звітному році проти планової на 17,6%, а одного робітника – на



17,53%. Аналогічно і зменшилась у звітному році проти планової середньоденна і середньогодинна продуктивність праці на 16,4% та 15,78%. Це свідчить про те, що підприємство не спромоглося здійснити всі заходи для зростання продуктивності праці, що їх було заплановано у звітному році.

Основним узагальнюючим показником продуктивності праці є середньорічна продуктивність праці одного працюючого. У 2009 році в порівнянні з планом абсолютна величина цього показника зменшилась на 19633,1 грн., в тому числі за рахунок впливу таких факторів: зміни питомої ваги робітників у середньообліковій чисельності працівників – на 175,6 грн. та зміни середньорічного виробітку (середньорічної продуктивності праці) одного робітника – на 19457,5 грн.

Середньорічна продуктивність праці (середньорічний виробіток) одного робітника у 2009 році в порівнянні з планом зменшився на 254740 грн., в тому числі за рахунок впливу таких факторів як: зміни кількості відпрацьованих одним робітником днів – на 1948,0 грн.; зміни тривалості робочого дня – на 1077,0 грн. і зміни середньогодинного виробітку одного робітника – на 22449,0 грн. Негативно вплинули понадпланові цілоденні та внутрішньозмінні простої. Резервами зростання середньогодинної продуктивності праці одного робітника є подолання двох названих негативних факторів, що становлять у загальній сумі 3025,0 грн. або 10,84% планового виробітку.

У зв'язку зі зменшенням показників продуктивності праці знизився обсяг виробленої продукції у звітному році в порівнянні з планом на 6209,0 тис. грн. На зниження обсягу виробленої продукції в 2009 році вплинули такі фактори, як: зміна кількості робітників (-1598,0 тис. грн.); зміна кількості відпрацьованих одним робітником днів (-353,0 тис. грн.); зміна тривалості робочого дня (-195,0 тис. грн.) і зміна середньогодинного виробітку одного робітника (-4063,0 тис. грн.). таким чином, на обсяг виробленої продукції негативно вплинули всі фактори.

Аналогічні результати спостерігаються і при аналізі продуктивності праці у 2009 році в порівнянні з 2008 роком. Зокрема, середньорічний рівень продуктивності праці одного працівника у звітному році в порівнянні з минулим знизився на 22516,3 грн. (19,75%), а робітника – на 31074,5 грн. (20,59%). Обсяг

виробленої продукції у зв'язку зі зниженням рівня продуктивності праці у 2009 році в порівнянні з 2008 роком зменшився за рахунок впливу окремих факторів на 3512,0 тис. грн. (13,93%). Отже, спостерігається тенденція зниження рівня показників продуктивності праці на підприємстві. Найвищому управлінському персоналу необхідно звернути на це увагу і розробити заходи щодо підвищення ефективності використання трудових ресурсів.

Аналіз працемісткості продукції підприємства свідчить про те, що питома працемісткість за звітний рік підвищилась у порівнянні з минулим роком на 22,72%, а у порівнянні з планом – на 18,74%. Відповідно зменшилась годинна продуктивність праці (середньогодинний виробіток) за рахунок зниження працемісткості на 29,34%, яка залежить від рівня трудових затрат і виконання норм виробітку. Фактичне відносне залучення робітників за рахунок підвищення працемісткості (середньогодинного виробітку одного робітника) у 2009 році в порівнянні з минулим роком становить 33 особи, при плановому – 6 осіб.

Аналіз фонду оплати праці свідчить про те, що фактичний фонд оплати праці працівників зменшився у порівнянні з плановим 2009 року на 229,0 тис. грн. (9,17%), а в порівнянні з минулим роком збільшився на 425,0 тис. грн. (23,06%). Зменшення фактичного фонду оплати праці у порівнянні з планом 2009 року відбулося за рахунок фонду основної заробітної плати, який скоротився на 201,2 тис. грн. (8,99%) та фонду додаткової заробітної плати – на 30,1 тис. грн. (15,38%). Фактичні заохочувальні та компенсаційні виплати у порівнянні з планом 2009 року і попереднім роком зросли відповідно на 0,5 тис. грн. (14,29%) та 4,0 тис. грн.

Аналіз структури фонду оплати праці показує, що найбільшу питому вагу займає фонд основної заробітної плати (оплата за тарифними ставками) – більше 89%. Фонд додаткової заробітної плати незначний і частка його в структурі фонду оплати праці коливається в межах 10%. Заохочувальні та компенсаційні виплати, пов'язані з режимом роботи і умовами праці у структурі фонду оплати праці складають більше 0,1%.

Середньорічна заробітна плата одного працівника у 2009 році в порівнянні з планом зменшилась на 378,6 грн. (3,81%), а у порівнянні з попереднім роком зросла

на 1230,2 грн. (14,75%). Аналогічна ситуація склалась із середньорічною заробітною платою одного робітника. Так, у 2009 році фактична середньорічна заробітна плата одного робітника у порівнянні з планом зменшилась на 307,2 грн. (3,08%), а у порівнянні з 2008 роком збільшилась на 1150,6 грн. (13,49%), хоча обсяг виробленої продукції у порівнянні з планом 209 року і фактичним значенням 2008 року знизився на 6209,0 тис. грн. (22,26%) і 3512,0 тис. грн. (13,94%). Відповідно зменшилась середньогодинна заробітна плата одного працівника і робітника в 2009 році у порівнянні з планом на 0,01 грн. (1,8%) і 0,06 грн. (1,08%), а в порівнянні з 2008 роком зросла на 0,82 грн. (17,71%) і 0,78 грн. (16,49%).

Абсолютне відхилення фонду оплати праці без урахування змін обсягу виробленої продукції не дозволяє об'єктивно оцінити ефективність використання коштів на оплату праці. Темпи зростання фонду оплати праці не повинні випереджувати темпи зростання обсягу виробленої продукції і продуктивності праці. У зв'язку з тим, нами здійснено розрахунок відносного відхилення фонду оплати праці, скорегованого на фактичні темпи зростання (зниження) обсягу виробленої продукції. Проведені розрахунки свідчать про те, що на підприємстві мають місце відносні перевитрати у використанні фонду оплати праці в 2009 році у порівнянні з планом на 320,3 тис. грн., а у порівнянні з 2008 роком на 683,0 тис. грн.

На абсолютне відхилення фонду оплати праці в 2009 році в порівнянні з планом (-229,0 тис. грн.) вплинули такі фактори, як: зміна середньооблікової чисельності працівників (-139,0 тис. грн.); зміна кількості днів, відпрацьованих одним працівником (-3,0 тис. грн.); зміна середньої тривалості дня (-17,0 тис. грн.); зміна середньогодинної заробітної плати одного працівника (-42,0 тис. грн.). Отже, зменшення фонду оплати праці працівників підприємства в 2009 році у порівнянні з планом відбулося за рахунок впливу всіх факторів.

Абсолютне відхилення фонду оплати праці працівників підприємства в 2009 році у порівнянні з 2008 роком становить 425,0 тис. грн. Збільшення фонду оплати праці працівників підприємства відбулося за рахунок збільшення чисельності працівників (134,0 тис. грн.), тривалості робочого дня (2,0 тис. грн.) і середньогодинної заробітної плати одного працівника (341,0 тис. грн.), а зниження

лише за рахунок зменшення кількості робочих днів відпрацьованих одним працівником (52,0 тис. грн.). Зростання середньогодинної заробітної плати одного працівника відбулось внаслідок підвищення тарифних ставок у зв'язку з інфляцією.

Здійснений нами аналіз праці та її оплати свідчить про неефективність використання трудових ресурсів на підприємстві. У зв'язку з тим, найвищому управлінському персоналу необхідно розробити план заходів щодо підвищення ефективності використання трудових ресурсів на підприємстві. Цей план заходів повинен включати:

- перегляд кадрової політики підприємства щодо забезпеченості процесу виробництва кваліфікованими кадрами, їх підготовки та перепідготовки;
- проведення атестації та раціоналізації робочих місць, яка дозволить підвищити ефективність використання трудових ресурсів та виробництва за рахунок узгодженості кваліфікації робітників і кваліфікації виконуваних робіт;
- попередження прогулів, простоїв, профілактика захворювань, покращення умов праці, режиму роботи;
- запровадження практики проведення фотографій робочого часу та хронометражу та їх фіксація в облікових документах;
- підвищення дієвості функціонування системи внутрішнього контролю за цілоденними та внутрішньозмінними втратами робочого часу та ефективності праці;
- покращення психологічного клімату в колективі, умов і організації праці та трудової дисципліни;
- забезпечення раціональної організації процесу виробництва й управління;
- визначення найбільш оптимальної структури чисельності робітників підприємства, що забезпечить виконання виробничої програми з найменшими виробничими (матеріальними, трудовими і фінансовими) витратами;
- розробити шляхи підвищення ефективності та інтенсивності використання виробничого персоналу на підприємстві;
- покращення технічного стану основних засобів і вдосконалення їх структури;

- усунення порушень ритмічності роботи, технічної несправності устаткування (обладнання), перебоїв у постачанні матеріальних і паливно-енергетичних ресурсів;
- покращення технічної та енергетичної озброєності праці;
- підвищення рівня механізації й автоматизації виробництва за рахунок введення нового та модернізація діючого обладнання, удосконалення техніки і технології, впровадження науково-обґрунтованих норм праці;
- удосконалення організації праці, підвищення кваліфікації кадрів, культурно-технічного рівня працівників, корпоративної культури;
- покращення організації виробництва, раціональне розміщення продуктивних сил, найбільш повне використання наявного обладнання, підвищення ритмічності виробництва;
- підвищення технічного рівня виробництва, вдосконалення технології, управління, організації виробництва і праці;
- перегляд норм продуктивності праці, розцінок, тарифних ставок і окладів, обсягів різних стимулюючих та компенсаційних виплат;
- вивчення і перегляд у взаємозв'язку темпів росту продуктивності праці з темпами росту заробітної плати;
- здійснення систематичного контролю за використанням фонду оплати праці, попередження як перевитрат, так і необґрунтованої економії;
- визначення й впровадження прогресивних систем оплати праці, які будуть стимулювати зростання продуктивності праці з метою оптимізації величини фонду оплати праці, рівня матеріального стимулювання робітників і зниження витрат виробництва;
- максимальне забезпечення соціального захисту працівників підприємства, що дозволить зменшити їх плинність і сприятиме росту продуктивності праці.

Директор

В.І. Петров

Додаток Я.4  
Аналіз ефективності використання праці та її оплати

Таблиця 1

**Оцінка забезпеченості ТОВ «Надзбруччя хліб» трудовими ресурсами**

№ п/п	Найменування показника	2008 рік		2009 рік				Відхилення				Відхилення пунктів структури	
		фактично	питома вага, %	за планом	питома вага, %	фактично	питома вага, %	абсолютне (+,-)		відносне (%)		від плану за 2009 рік	від факту за 2008 рік
								від плану за 2009 рік	від факту за 2008 рік	від плану за 2009 рік	від факту за 2008 рік		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1.	Середньооблікова чисельність працівників, всього, у т.ч.:	221	100	251	100	237	100	-14	16	-5,58	7,24	-	-
2.	Промислово-виробничий персонал:	220	99,55	250	99,60	236	99,58	-14	16	-5,6	7,27	-0,02	0,03
	-робітники	167	75,91	192	76,80	181	76,58	-11	14	-5,73	8,38	-0,1	0,79
	-службовці	53	24,09	58	23,2	55	23,3	-3	2	-5,17	3,77	0,1	-0,79
	з них:												
	-керівники	8	15,09	10	17,24	9	16,36	-1	1	-10,0	12,5	-0,08	1,27
	-спеціалісти (фахівці)	45	84,91	48	82,76	46	83,64	-2	1	-4,17	2,22	0,88	-1,27
3.	Невиробничий персонал	1	0,45	1	0,40	1	0,42	-	-	-	-	0,02	-0,03
4.	Обсяг виробленої продукції, тис.грн	25199	-	27896	-	21687	-	-6209	-3512	-22,26	-13,94	-	-

### **Висновки за результатами аналізу забезпеченості ТОВ «Надзбруччя хліб» персоналом**

З даних таблиці видно, що загальна чисельність працюючих фактично в 2009 році зменшилась у порівнянні з планом на 14 осіб або на 5,58%; з минулим роком (2008 р.) збільшилась на 16 осіб або на 7,24%. Аналогічно у звітному періоді, у порівнянні з планом, відбулось зменшення чисельності промислово-виробничого персоналу на 14 осіб, в тому числі: робітників – на 11 осіб, службовців (керівників і спеціалістів) – на 1 і 2 особи та відбулося збільшення цього ж персоналу у порівнянні з 2008 роком на 16 осіб, зокрема, робітників на 14 осіб, службовців на 2 особи (керівників на 1 особу, спеціалістів на 1 особу). При цьому обсяг виробленої продукції у звітному році в порівнянні з минулим роком (2008 р.) зменшився на 13,94% або на 3512,0 тис.грн. Основними причинами зменшення обсягу виробленої продукції є: використання робочої сили не за призначенням (залучення робітників на інші роботи, які безпосередньо не пов'язані з виробничим процесом); зношення обладнання та устаткування; низький рівень нової більш продуктивної техніки; зниження продуктивності праці тощо.

Щодо структури персоналу, то суттєвих змін за два роки не відбулось. Частка промислово-виробничого персоналу залишилась майже незмінною і становить 99,6%. Робітники займають вагому частку в структурі персоналу, їх процентне відношення коливається в межах 76,0%. У звітному році відбувається наростання позитивної тенденції: структура працівників покращується, збільшується частка робітників. Частка спеціалістів знизилась, а керівників збільшилась на одну й ту ж саму величину - 1,27%. Найвищому управлінському персоналу слід звернути увагу на те, що зменшення частки спеціалістів може призвести до погіршення стану виробництва і трудової дисципліни, а також затримки впровадження новітніх технологій з вироблення хлібопекарної продукції.

Таблиця 2

**Якісний склад трудових ресурсів ТОВ «Надзбруччя хліб»**

Групи працівників											
За віком	Чисельність працівників, осіб	Питома вага, %	За трудовим стажем, років	Чисельність працівників, осіб	Питома вага, %	За рівнем освіти	Чисельність працівників, осіб	Питома вага, %	За статтю	Чисельність працівників, осіб	Питома вага, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
від 15 до 34	28	11,82	до 8	25	10,55	незавершена середня	11	4,64	чоловіки	101	42,62
з них 15-24	7	2,95	3-6	4	1,69	середня	43	18,14			
35-49	104	43,88	9-15	129	54,43	середня спеціальна	134	56,54	жінки	136	57,38
50-54	48	20,25	16-20	52	21,94	вища	49	20,68			
55-60	33	13,92	більше 20	31	13,08						
Старші 60	24	10,13									
Разом	237	100	Разом	237	100	Разом	237	100	Разом	237	100

**Висновки за результатами аналізу якісного складу трудових ресурсів ТОВ «Надзбруччя хліб» за 2009 рік**

Аналізуючи дані таблиці можна зробити висновок, що найбільша частка працюючих на підприємстві має вік від 35 до 54 років – 64,13%. Такий високий відсоток працівників даних вікових груп свідчить про тенденцію старіння персоналу підприємства, що підтверджується низькою питоною вагою працівників віком від 15 до 34 років – 11,82%, з них віком від 15 до 24 років становить лише 2,95% всіх працівників.

Позитивно характеризує якість трудових ресурсів те, що 77,22% працівників мають вищу та середню спеціальну освіту. Таким чином можна вважати персонал підприємства висококваліфікованим. Характерним для підприємства є велика частка 54,43% працівників з трудовим стажем від 9 до 15 років, що можна оцінити як нормальну плинність кадрів.



Таблиця 3

## Аналіз руху працівників ТОВ «Надзбруччя хліб»

№ п/п	Найменування показника	Фактично		Відхилення	
		за 2008 рік	за 2009 рік	абсолютне (+,-)	відносне (%)
1	2	3	4	5	6
1.	Середньооблікова чисельність працівників, осіб	221	237	16	7,24
2.	Прийнято на роботу, осіб	56	41	-15	-26,79
3.	Вибуло працівників з підприємства, осіб у тому числі:	57	29	-28	-49,12
	-з причин скорочення штатів	-	-	-	-
	-за власним бажанням	57	29	-28	-49,12
	-за порушення трудової дисципліни	-	-	-	-
4.	Коефіцієнт обороту:				
	-з приймання,%	25,34	17,3	-8,04	-31,73
	-з вибуття,%	25,79	12,24	-13,55	-52,54
5.	Коефіцієнт плинності кадрів, %	25,79	12,24	-13,55	-52,54
6.	Коефіцієнт загального обороту,%	51,13	29,54	-21,59	-42,23

**Висновки за результатами аналізу руху працівників ТОВ «Надзбруччя хліб»**

Розрахунок показує, що на підприємстві коефіцієнт загального обороту знизився у звітному періоді на 42%  $[29,54:51,13 \times 100 - 100 = -42,23]$ , коефіцієнт обороту з приймання – на 32% (-31,73), коефіцієнт плинності кадрів – на 53% (-52,54%). Зниження коефіцієнтів загального обороту та плинності кадрів пов'язане зі зменшенням звільнених за власним бажанням на 49,12% в порівнянні з минулим роком. Спостерігається зменшення плинності кадрів на підприємстві, що позитивно вплине на ефективність фінансово-господарської діяльності економічного суб'єкта.

Таблиця 4

**Аналіз використання робочого часу у ТОВ «Надзбруччя хліб»**

№ п/п	Найменування показника	Умовні позначення	За 2008 рік	За 2009 рік		Фактичне відхилення 2009 року			
				по плану	фактично	абсолютне (+,-)		відносне (%)	
						до плану за 2009 рік	до факту за 2008 рік	до плану за 2009 рік	до факту за 2008 рік
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	Середньооблікова чисельність робітників, осіб	ЧР	167	192	181	-11	14	-5,73	8,38
2.	Відпрацьовано одним робітником:								
	а) днів	Д	227	224	221	-3	-6	-1,34	-2,64
	б) годин	ДГр	1800,11	1792,0	1754,7	-37,3	-45,41	-2,08	-2,53
3.	Середня тривалість робочого дня, год	Т	7,93	8,0	7,94	-0,06	0,01	-0,75	0,13
4.	Фонд робочого часу, год	Фр.ч	300618,4	344064,0	317600,7	-26463,3	16982,3	-7,69	5,65
	в тому числі: відпрацьовано надурочно, год		-	-	217,2	217,2	217,2	-	-

**Висновки за результатами аналізу використання робочого часу у ТОВ «Надзбруччя хліб»**

За даними таблиці можна зробити висновок, що середня тривалість робочого дня у звітному році біла більшою, ніж у минулому році на 0,13%, але меншою від плану на 0,75%, що складає 0,06 год. Вказана зміна у порівнянні з фактом 2008 року обумовлена зменшенням відпрацьованих годин одним робітником у звітному році в порівнянні з минулим на 2,53%, що склало 45,41 год. Збільшення середньої тривалості робочого дня у 2009 році у порівнянні з 2008 роком ще не свідчить про ефективне використання робочого часу. Це може бути спричинено збільшенням часу

середнього перебування робітників на роботі, а не підвищенням ефективності використання робочого часу. Так, за даними таблиці, непродуктивні втрати робочого часу (відпрацьовано надурочно) збільшились у звітному році порівняно з минулим на 217,2 год.

Як свідчать дані таблиці, загальний фактичний фонд робочого часу 2009 року на підприємстві у порівнянні з планом знизився на 26,5 тис.год. Таке зниження фактичного фонду робочого часу у порівнянні з планом у звітному році відбулося за рахунок впливу таких факторів, як:

- чисельності робітників (ЧР);
- кількості відпрацьованих днів одним робітником у середньому за звітний рік (Д);
- середньої тривалості робочого дня (Т).

Зв'язок між цими показниками можна представити у вигляді такої формули:

$$\text{Фрч} = \text{ЧР} \times \text{Д} \times \text{Т}$$

Вплив факторів на величину фонду робочого часу можна розрахувати методом абсолютних різниць. Зміна величини фонду робочого часу за рахунок впливу:

- середньооблікової чисельності робітників:

$$\Delta \text{Фрч} = (\text{ЧРф} - \text{ЧРпл}) \times \text{Дпл} \times \text{Тпл} = (181 - 192) \times 224 \times 8 = -19712 \text{ год.}$$

- відпрацьованих днів одним робітником:

$$\Delta \text{Фрч} = (\text{Дф} - \text{Дпл}) \times \text{ЧРф} \times \text{Тпл} = (221 - 224) \times 181 \times 8 = -4344 \text{ год.}$$

- середньої тривалості робочого дня:

$$\Delta \text{Фрч} = (\text{Тф} - \text{Тпл}) \times \text{ЧРф} \times \text{Дф} = (7,94 - 8) \times 181 \times 221 = -2400,1 \text{ год.}$$

Таким чином, фонд робочого часу зменшився проти планового у звітному році на 26,5 тис. годин, у тому числі за рахунок зменшення середньооблікової чисельності робітників – на 19,7 тис.год., за рахунок невідпрацьованих днів – на 4,4 тис. год.; за рахунок зменшення тривалості робочого дня (внутрішньозмінних втрат робочого часу) – на 2,4 тис. годин.

Розрахунок показав, що персонал підприємства використовувався недостатньо ефективно. У середньому одним робітником відпрацьовано 221 день замість 224, у зв'язку з цим втрати робочого часу на одного робітника становили 3 дні, а на всіх робітників – 543 дні ( $3 \times 181$ ) або 4344 години ( $543 \times 8$ ).

Внутрішньозмінні втрати робочого часу за один день становили 0,06 год. (7,94-8,0), а за всі відпрацьовані робітниками дні -2400,06 год. ( $-0,06 \times 221 \times 181$ ). Загальні втрати часу становили 6744,06 год. ( $4344 + 2400,06$ ). Насправді вони ще більші, у зв'язку з тим, що фактичний фонд відпрацьованого часу включає і надурочно відпрацьовані години (217,2 год.). Якщо їх урахувати, то загальні втрати робочого часу становитимуть 6961,26 год. ( $6744,06 + 217,2$ ).

Наявність надурочних годин роботи певною мірою компенсує втрати робочого часу, оскільки випуск продукції збільшується. Але це не впливає на показник середньогодинного виробітку, бо одночасно зі збільшенням випуску продукції збільшуються й затрати праці.

Таблиця 5

## Аналіз балансу робочого часу за 2009 рік ТОВ «Надзбруччя хліб»

№ п/п	Найменування показника	На одного робітника		Абсолютне відхилення від плану (+,-)	
		по плану	фактично	на одного робітника	на всіх робітників (181 особа)
1	2	3	4	5	6
1.	Календарний фонд часу, днів у тому числі: - святкові; - вихідні	365 10 104	365 10 104	- - -	- - -
2.	Кількість робочих днів (номінальний фонд робочого часу)	251	251	-	-
3.	Неявки на роботу, дні, в тому числі: - щорічні відпустки; - відпустки у зв'язку з навчанням; - відпустки з дозволу адміністрації; - неявки на роботу у зв'язку з втратою працездатності (хворобою); - неявки на роботу з дозволу адміністрації; - масові невиходи на роботу (страйки); - простої; - невиходи на роботу з інших причин	27 24 1 - 2 - - - -	30 21,8 0,8 1,8 3,4 1,57 - 0,43 0,2	3 -2,2 -0,2 1,8 1,4 1,57 - 0,43 0,2	543 -398,2 -36,2 325,8 253,4 284,17 - 77,83 36,2
4.	Ефективний фонд робочого часу, дні	224	221	-3	-543
5.	Середня тривалість робочого дня, год.	8,0	7,94	-0,06	-10,86
6.	Бюджет робочого часу, год.	1792	1755	-37	-6697,0
7.	Передсвяткові скорочені робочі дні, год.	10	10	-	-
8.	Пільговий час для підлітків, год.	-	-	-	-
9.	Внутрішньозмінні простої, год.	-	1,05	1,05	190,05
10.	Корисний фонд робочого часу, год.	1782	1744	-38	-6878,0
11.	Надурочно відпрацьований час, год.	-	1,2	1,2	217,2
12.	Непродуктивні втрати робочого часу, год.	-	0,3	0,3	54,3

**Висновки за результатами аналізу планового і фактичного балансу  
робочого часу за 2009 рік в ТОВ «Надзбруччя хліб»**

Оцінка планового і фактичного балансу робочого часу показує, що цілоденні втрати на одного робітника вищі за планові на 3 дні (30 - 27). Збільшення цілоденних втрат робочого часу на одного робітника зумовлені підвищенням запланованої величини через невиходи на роботу у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності (1,4), неявок з дозволу адміністрації (1,57), простоїв (0,43), додаткових відпусток з дозволу адміністрації (1,8), невиходів з інших причин (0,2), що разом становить 5,4 дня. Цілоденні втрати робочого часу на одного робітника частково були компенсовані зменшенням тривалості щорічних відпусток (-2,2 дня); відпусток у зв'язку з навчанням (-0,2 дня), що склало зменшення цілоденних втрат робочого часу на 2,4 дня. Таким чином, неявки на роботу склали збільшення втрат робочого часу на одного робітника 3 дні (5,4 - 2,4).

Аналіз показників планового і фактичного балансу робочого часу свідчить про втрати робочого часу на підприємстві через суб'єктивні причини (простої, додаткові відпустки та неявки на роботу з дозволу адміністрації, невиходи на роботу з інших причин) з розрахунку на одного робітника становлять 43,26 години  $[(1,4 + 1,57 + 0,43 + 1,8 + 0,2) \times 8 + 0,06]$ , а на всіх робітників - 8074,41 години  $[(43,26 \times 181) + 190,05 + 54,3]$ . Недопущення цих втрат дало б можливість вивільнити 4,5 робітника  $(8074,41 : 1782)$ .

Таблиця 6

## Аналіз продуктивності праці у ТОВ «Надзбруччя хліб»

№ п/п	Найменування показника	Умовні позначення	Фактично за 2008 рік	За 2009 рік		Фактичне відхилення 2009 року			
				по плану	фактично	абсолютне (+,-)		відносне (%)	
						до плану за 2009 рік	до факту за 2008 рік	до плану за 2009 рік	до факту за 2008 рік
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	Обсяг виробленої продукції, тис.грн.	ОВП	25199	27896	21687	-6209	-3512	-22,96	-13,93
2.	Середньооблікова чисельність працівників, осіб	СЧП	221	251	237	-14	16	-5,58	7,24
2.1.	у тому числі робітників	СЧР	167	192	181	-11	14	-5,73	8,38
3.	Питома вага робітників у середньообліковій чисельності працівників, %	ПВР	75,57	76,49	76,37	-0,12	0,8	-0,16	1,06
4.	Загальна кількість відпрацьованих робітниками								
4.1.	людино-днів, тис.	ЛДР	37,91	43,01	40,00	-3,01	2,09	-7,0	5,51
4.2.	людино-годин, тис.	ЛГД	300,63	344,08	317,60	-26,48	16,97	-7,7	5,65
5.	Кількість відпрацьованих днів одним робітником	КДР	227,0	224,0	221,0	-3,0	-6,0	-1,34	-2,64
6.	Тривалість робочого дня, год.	ТРД	7,93	8,0	7,94	-0,06	0,01	-0,75	0,13
7.	Кількість відпрацьованих годин одним робітником	КГР	1800,1	1792,0	1754,7	-37,3	-45,4	-2,08	-2,52

<i>Продовження таблиці 6 додатка Я.4</i>									
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>
8.	Середньорічна продуктивність праці одного працівника, грн.	СППП	114022,6	111139,4	91506,3	-19633,1	-22516,3	-17,67	-19,75
9.	Середньорічна продуктивність праці одного робітника, грн.	СРППР	150892,2	145291,7	119817,7	-25474,0	-31074,5	-17,53	-20,59
10.	Середньоденна продуктивність праці одного робітника, грн.	СДППР	664,7	648,6	542,2	-106,4	-122,5	-16,4	-18,43
11.	Середньогодинна продуктивність праці одного робітника, грн.	СГППР	83,82	81,07	68,28	-12,79	-15,54	-15,78	-18,54
12.	Непродуктивні витрати часу, люд.-год.	НВЧ	-	-	54,3	54,3	54,3	-	-

### **Висновки за результатами аналізу продуктивності праці у ТОВ «Надзбруччя хліб»**

Наведені дані таблиці свідчать про те, що підприємство недовиконало план за всіма показниками продуктивності праці. Середньорічна продуктивність праці одного працюючого зменшилась у звітному році проти планової на 17,67%, а на одного робітника – на 17,53%. Аналогічно і зменшилась у звітному році середньоденна і середньогодинна продуктивність праці одного робітника проти планової відповідно на 16,4% та 15,78%. Це свідчить про те, що підприємство не спромоглося здійснити всі заходи для зростання продуктивності праці, що їх було заплановано у звітному році.



Основним узагальнюючим показником продуктивності праці є середньорічна продуктивність праці одного працюючого (СППП). Величина його залежить від середньорічної продуктивності праці робітників, їхньої питомої ваги у загальній чисельності працівників, а також від кількості відпрацьованих ним днів, тривалості робочого дня та середньогодинної продуктивності праці робітника. Таким чином, середньорічна продуктивність праці одного працюючого дорівнює добутку таких факторів:

$$\text{СППП} = \text{ПВР} \times \text{КДР} \times \text{ТРД} \times \text{СГППР}$$

Розрахунок впливу даних факторів на зміну рівня середньої продуктивності праці одного працюючого (СППП), можна розрахувати методом абсолютних різниць:

- зміна питомої ваги робітників у середньообліковій чисельності працівників:

$$\Delta \text{СППП} = [(\text{ПВР}_\text{ф} - \text{ПВР}_\text{пл}) \times \text{СРППР}_\text{пл}] : 100, \text{ тобто } (-0,12) \times 145291,7 : 100 = -175,6 \text{ грн.}$$

- зміна середньорічного виробітку (середньорічної продуктивності праці) одного робітника:

$$\Delta \text{СППП} = [(\text{СРППР}_\text{ф} - \text{СРППР}_\text{пл}) \times \text{ПВР}_\text{ф}] : 100, \text{ тобто } (-25474,0) \times 76,37 : 100 = \underline{-19457,5 \text{ грн.}}$$

Разом: -19633,1 грн.

Аналогічно аналізуємо зміну середньорічного виробітку (середньорічної продуктивності праці) одного робітника, який залежить від кількості відпрацьованих днів одним робітником у звітному році, середньої тривалості робочого дня і середньогодинного виробітку (середньогодинної продуктивності праці) одного робітника ( $\Delta \text{СРППР} = \text{КДР} \times \text{ТРД} \times \text{СГППР}$ ):

- зміна кількості відпрацьованих одним робітником днів:

$$\Delta \text{СРППР} = (\text{КДР}_\text{ф} - \text{КДР}_\text{пл}) \times \text{ТРД}_\text{пл} \times \text{СГППР}_\text{пл}, \text{ тобто } (-3) \times 8 \times 81,07 = -1948,0 \text{ грн.}$$

- зміна тривалості робочого дня:

$$\Delta \text{СРППР} = (\text{ТРДф} - \text{ТРДпл}) \times \text{КДРф} \times \text{СГППРпл}, \text{ тобто } (-0,06) \times 221 \times 81,07 = -1077,0 \text{ грн.}$$

- зміна середньогодинного виробітку (середньогодинної продуктивності праці) одного робітника:

$$\Delta \text{СРППР} = (\text{СГППРф} - \text{СГППРпл}) \times \text{КДРф} \times \text{ТРДф}, \text{ тобто } (-12,79) \times 221 \times 7,94 = \underline{-22449,0 \text{ грн.}}$$

Разом: -25474,0 грн.

За даними аналізу середньорічна продуктивність праці працівника у звітному році в порівнянні з планом зменшилась на 19633,1 грн. Вона зменшилась за рахунок зниження середньогодинного виробітку (середньогодинної продуктивності праці) одного робітника 22449,0 грн. Негативно вплинули понадпланові цілоденні та внутрішньозмінні простой. В результаті середньогодинний виробіток (середньогодинна продуктивність праці) одного робітника у звітному році в порівнянні з планом зменшився відповідно на 1948,0 і 1077,0 грн.

Резервами зростання середньогодинної продуктивності праці одного робітника є подолання двох названих негативних факторів, що становлять у загальній сумі 3025 грн. або 10,84%  $[(3025 : 27896) \times 100]$  планового виробітку.

На наступному етапі аналізу продуктивності праці необхідно проаналізувати вплив окремих факторів на обсяг виробленої продукції у звітному році. Розрахунок здійснимо методом абсолютних різниць:

- зміна кількості робітників:

$$\Delta \text{ОВП} = (\text{СЧРф} - \text{СЧРпл}) \times \text{КДРпл} \times \text{ТРДпл} \times \text{СГППРпл}, \text{ тобто } [(-11) \times 224 \times 8 \times 81,07] : 1000 = -1598,0 \text{ тис. грн.}$$

- зміна кількості відпрацьованих одним робітником днів:

$$\Delta \text{ОВП} = (\text{КДРф} - \text{КДРпл}) \times \text{СЧРф} \times \text{ТРДпл} \times \text{СГППРпл}, \text{ тобто } [(-3) \times 181 \times 8 \times 81,07] : 1000 = -353,0 \text{ тис. грн.}$$

- зміна тривалості робочого дня:

$$\Delta \text{ОВП} = (\text{ТРДф} - \text{ТРДпл}) \times \text{СЧРф} \times \text{КДРф} \times \text{СГППРпл}, \text{ тобто } [(-0,06) \times 181 \times 221 \times 81,07] : 1000 = -195,0 \text{ тис. грн.}$$

- зміна середньогодинного виробітку (середньогодинної продуктивності праці) одного робітника:

$\Delta \text{ОВП} = (\text{СГППРф} - \text{СГППРпл}) \times \text{СЧРф} \times \text{КДРф} \times \text{ТРДф}$ , тобто  $[(-12,79) \times 181 \times 221 \times 7,94] : 1000 = \underline{-4063,0 \text{ тис. грн.}}$

Разом: -6209,0 тис. грн.

Проведений нами розрахунок свідчить, що на обсяг виробленої продукції негативно вплинули всі фактори. Таким чином, обсяг виробленої продукції зменшився на 6209,0 тис. грн.

Аналогічні результати спостерігаються і при аналізі продуктивності праці у 2009 році у порівнянні з 2008 роком. Зокрема, середньорічний рівень продуктивності праці одного працівника у 2009 році у порівнянні з 2008 роком знизився на 22516,3 грн., а робітника – на 31074,5 грн. Обсяг виробленої продукції у зв'язку зі зниженням рівня продуктивності праці також у 2009 році у порівнянні з 2008 роком зменшився за рахунок впливу окремих факторів на 3512,0 тис. грн. Таким чином, спостерігається тенденція зниження рівня показників продуктивності праці на підприємстві. Найвищому управлінському персоналу слід звернути на це увагу і розробити заходи щодо підвищення ефективності використання трудових ресурсів.

Таблиця 7

**Аналіз працемісткості продукції у ТОВ «Надзбруччя хліб»**

№ п/п	Найменування показника	Фактично за 2008 рік	За 2009 рік		Відхилення					
			за планом	фактично	плану за 2009 рік від факту за 2008 рік		фактично за 2009 рік від факту за 2008 рік		фактично за 2009 рік від плану за 2009 рік	
					абсолютне (+,-)	відносне (%)	абсолютне (+,-)	відносне (%)	абсолютне (+,-)	відносне (%)
1.	Обсяг виробленої продукції, тис.грн.	25199	27846	21687	2647	10,5	-3512	-13,94	-6159	-22,12
2.	Відпрацьовано всіма робітниками, люд.-год., тис.	300,63	344,08	317,6	43,45	0,33	16,97	5,65	-26,48	-7,7
3.	Питома працемісткість на 1000 грн., люд.год.	11,93	12,33	14,64	0,4	3,35	2,71	22,72	2,31	18,74
4.	Середньогодинний виробіток одного робітника, грн.	83,82	81,07	68,28	-2,75	-3,28	-15,54	-18,54	-12,79	-15,78
5.	Кількість робітників, осіб	167	192	181	25	14,97	14	8,38	-11	-5,73
6.	Середньорічний виробіток одного робітника, грн.	150892,2	145291,7	119817,7	-5600,5	-3,71	-31074,5	-20,59	-25474	-17,53

**Висновки за результатами аналізу працемісткості продукції у ТОВ «Надзбруччя хліб»**

Наведені в таблиці дані свідчать, що питома працемісткість за звітний рік (2009 р.) підвищилась у порівнянні з минулим роком (2008 р.) на 22,72%, а у порівнянні з планом – на 18,74%. Відповідно знизилась годинна продуктивність праці (середньогодинний виробіток), яка залежить від рівня трудових затрат і виконання норм виробітку. Фактично середньогодинна продуктивність праці знизилась за рахунок зниження працемісткості на 29,34%  $[(22,72 \times 100) : (100 - 22,72)]$ .

Фактичне відносне залучення робітників за рахунок підвищення працемісткості становить 33 особи  $[(68,28 - 83,82) \times 317,6 \times 1000] : 150892,2$ , при плановому 6 осіб  $[(81,07 - 83,82) \times 344,08 \times 1000] : 150892,2$ .

Таблиця 8

## Аналіз фонду оплати праці та інших виплат у ТОВ «Надзбруччя хліб»

№ п/п	Найменування показника	Умовні позначення	Фактично за 2008 рік	За 2009 рік		Фактичне відхилення 2009 року			
				по плану	фактично	абсолютне (+,-)		відносне (%)	
						до плану за 2009 рік	до факту за 2008 рік	до плану за 2009 рік	до факту за 2008 рік
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	Обсяг виробленої продукції, тис. грн.	ОВП	25199	27896	21687	-6209	-3512	-22,96	-13,94
2.	Середньооблікова чисельність працівників, осіб	СЧП	221	251	237	-14	16	-5,58	7,24
2.1.	у тому числі робітників	СЧР	167	192	181	-11	14	-5,73	8,38
3.	Фонд оплати праці працівників, тис. грн.	ФОПП	1843	2497	2268	-229	425	-9,17	23,06
	у тому числі:								
	-фонд основної заробітної плати	ФОЗП	1647,2	2239,3	2038,1	-201,9	390,9	-8,99	23,73
	-фонд додаткової заробітної плати	ФДЗП	195,7	254,2	225,8	-28,4	30,1	-11,72	15,38
	-заохочувальні та компенсаційні виплати	ЗКВ	-	3,5	4,0	0,5	4,0	14,29	-
4.	Кількість днів відпрацьованих одним працівником	КДП	227	224	221	-3	-6	-1,34	-2,64
5.	Тривалість робочого дня	ТРД	7,93	8,0	7,94	-0,06	0,01	-0,75	0,13
6.	Середньорічна заробітна плата одного працівника, грн.	СРЗПП	8339,4	9948,2	9569,6	-378,6	1230,2	-3,81	14,75

<i>Продовження таблиці 8 додатка Я.4</i>									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
7.	Середньоденна заробітна плата одного працівника, грн.	СДЗПП	36,74	44,41	43,3	-1,11	6,56	-2,5	17,86
8.	Середньогодинна заробітна плата одного працівника, грн.	СГЗПП	4,63	5,55	5,45	-0,1	0,82	-1,8	17,71
9.	Середньорічна заробітна плата одного робітника, грн.	СРЗПП	8527,9	9985,7	9678,5	-307,2	1150,6	-3,08	13,49
10.	Кількість годин відпрацьованих за рік одним робітником, люд.-год.	КГР	1800,1	1792,0	1754,7	-37,3	-45,4	-2,08	2,52
11.	Середньогодинна заробітна плата одного робітника, грн.	СГЗПП	4,73	5,57	5,51	-0,06	0,78	-1,08	16,49

**Висновки за результатами аналізу фонду оплати праці та інших виплат у ТОВ «Надзбруччя хліб»**

За даними таблиці можна зробити висновок, що фактичний фонд оплати праці працівників зменшився у порівнянні з планом 2009 року на 229,0 тис. грн. або на 9,17%, а в порівнянні з минулим роком збільшився на 425,0 тис. грн. або на 23,06%. Зменшення фактичного фонду оплати праці у порівнянні з планом 2009 року відбулося за рахунок фонду основної заробітної плати, який скоротився на 201,2 тис. грн. або на 8,99% та фонду додаткової заробітної плати на 28,4 тис. грн. або на 11,72%. Збільшення фактичного фонду оплати праці в 2009 році у порівнянні з минулим роком відбулося

за рахунок фонду основної заробітної плати, який зріс на 390,9 тис. грн. або на 23,73% та фонду додаткової заробітної плати на 30,1 тис. грн. або на 15,38%. Фактичні заохочувальні та компенсаційні виплати у порівнянні з планом 2009 року і попереднім роком зросли відповідно на 0,5 тис. грн. або на 14,29% та 4,0 тис. грн.

Аналізуючи структуру фонду оплати праці необхідно відмітити те, що найбільшу питому вагу займає фонд основної заробітної плати (оплата за тарифними ставками) – більше 89,0% [2008 рік, фактично =  $(1647,2 : 1843,0) \times 100\% = 89,38\%$ ; 2009 рік, за планом =  $(2239,3 : 2497,0) \times 100\% = 89,68\%$ ; 2009 рік, фактично =  $(2038,1 : 2268,0) \times 100\% = 89,86\%$ ]. Фонд додаткової заробітної плати - незначний і частка його в структурі фонду оплати праці коливається в межах 10% [2008 рік, фактично =  $(195,7 : 1843,0) \times 100\% = 10,62\%$ ; 2009 рік, за планом =  $(254,2 : 2497,0) \times 100\% = 10,18\%$ ; 2009 рік, фактично =  $(225,8 : 2268,0) \times 100\% = 9,96\%$ ]. Заохочувальні та компенсаційні виплати, пов'язані з режимом роботи і умовами праці у структурі фонду оплати праці складають більше 0,1% [2009 рік, за планом =  $(3,5 : 2497,0) \times 100\% = 0,14\%$ ; 2009 рік, фактично =  $(4,0 : 2268,0) \times 100\% = 0,18\%$ ].

Фактично середньорічна заробітна плата одного працівника за 2009 рік у порівнянні з планом зменшилась на 378,6 грн. або на 3,81%, а у порівнянні з попереднім роком зросла на 1230,2 грн. або на 14,75%. Аналогічна ситуація склалася із середньорічною заробітною платою одного робітника. Так, у 2009 році фактична середньорічна заробітна плата одного робітника у порівнянні з планом зменшилась на 307,2 грн. або на 3,08%, а у порівнянні з 2008 роком збільшилась на 1150,6 грн. або на 13,49%, хоча обсяг виробленої продукції у порівнянні з планом 2009 року і фактичним значенням 2008 року знизився на 6209,0 тис. грн. або на 22,26% і 3512,0 тис. грн. або на 13,94%. Відповідно зменшилася середньогодинна заробітна плата одного працівника і робітника в 2009 році у порівнянні з планом на 0,01 грн. або на 1,8% і 0,06 грн. або на 1,08%, а в порівнянні з 2008 роком зросла на 0,82 грн. або на 17,71% і 0,78 грн. або на 16,49%.

Однак абсолютне відхилення саме по собі не характеризує використання фонду оплати праці, оскільки цей показник визначають без урахування змін обсягу виробленої продукції.

Відносне відхилення розраховують як різницю між фактично нарахованою сумою заробітної плати у звітному році і її плановою величиною, скоригованою на індекс обсягу виробленої продукції, який у нашому випадку становить 0,78 (21687,0 тис. грн. : 27896,0 тис. грн.). На основі даних таблиці визначимо відносне відхилення фонду оплати праці за 2009 рік у порівнянні з планом із урахуванням змін обсягу виробленої продукції [(2497,0 тис. грн.  $\times$  0,78 = 1947,7 тис. грн.); (2268,0 тис. грн. – 1947,7 тис. грн. = 320,3 тис. грн.)]. Аналогічно здійснимо розрахунок відносного відхилення фонду оплати праці за 2009 рік у порівнянні з 2008 роком з урахуванням змін обсягу виробленої продукції. Проведений нами розрахунок показує, що фактичні перевитрати фонду оплати праці у 2009 році в порівнянні з 2008 роком становить 683,0 тис. грн. [(21687,0 тис. грн. : 25199,0 тис. грн.)  $\times$  1843,0 тис. грн. = 1585,0 тис. грн.; 2268,0 тис. грн. – 1585,0 тис. грн. = 683,0 тис. грн.]. Отже, на досліджуваному підприємстві є відносні перевитрати у використанні фонду оплати праці в 2009 році в порівнянні з планом на 320,3 тис. грн., а у порівнянні з 2008 роком на 683,0 тис. грн.

На зміну фонду оплати праці працівників впливають ще й такі фактори, як:

- середньооблікова чисельність працівників (СЧП);
- кількість днів відпрацьованих одним працівником (КДП);
- середня тривалість робочого дня (ТРД);
- середньогодинна заробітна плата одного працівника (СГЗПП).

Для факторного аналізу фактичного абсолютного відхилення фонду оплати праці працівників у 2009 році від плану використовують таку модель:

$$\text{ФОПП} = \text{СЧП} \times \text{КДП} \times \text{ТРД} \times \text{СГЗПП}$$



Розрахунок впливу цих факторів здійснимо методом абсолютних різниць:

- зміна середньооблікової чисельності працівників:

$$\Delta \text{ФОППсчп} = (\text{СЧПф} - \text{СЧПпл}) \times \text{КДПпл} \times \text{ТРДпл} \times \text{СГЗППпл} = (237 - 251) \times 224 \times 8 \times 5,55 = -139238,4 \text{ грн.}$$

- зміна кількості днів, відпрацьованих одним працівником:

$$\Delta \text{ФОППкдп} = \text{СЧПф} \times (\text{КДПф} - \text{КДПпл}) \times \text{ТРДпл} \times \text{СГЗППпл} = 237 \times (221 - 224) \times 8 \times 5,55 = -31568,4 \text{ тис. грн.}$$

- зміна середньої тривалості робочого дня:

$$\Delta \text{ФОППтрд} = \text{СЧПф} \times \text{КДПф} \times (\text{ТРДф} - \text{ТРДпл}) \times \text{СГЗППпл} = 237 \times 221 \times (7,94 - 8) \times 5,55 = -17441,5 \text{ грн.}$$

- зміна середньогодинної заробітної плати одного працівника

$$\Delta \text{ФОППсгзпп} = \text{СЧПф} \times \text{КДПф} \times \text{ТРДф} \times (\text{СГЗППф} - \text{СГЗППпл}) = 237 \times 221 \times 7,94 \times (5,45 - 5,55) = \underline{-41587,3 \text{ грн.}}$$

Разом: -229,0 тис. грн.

Отже, зменшення фонду оплати праці працівників підприємства у 2009 році у порівнянні з планом відбулося за рахунок впливу всіх факторів.

Аналогічно розрахуємо вплив факторів на фактичне абсолютне відхилення фонду оплати праці працівників підприємства у 2009 році у порівнянні з 2008 роком (минулим роком):

- зміна середньооблікової чисельності працівників:

$$\Delta \text{ФОППсчп} = (\text{СЧПф} - \text{СЧПмр}) \times \text{КДПмр} \times \text{ТРДмр} \times \text{СГЗППмр} = (237 - 231) \times 227 \times 7,93 \times 4,63 = 133352,15 \text{ грн.}$$

- зміна кількості днів відпрацьованих одним працівником:

$$\Delta \text{ФОППкдп} = \text{СЧПф} \times (\text{КДПф} - \text{КДПмр}) \times \text{ТРДмр} \times \text{СГЗППмр} = 237 \times (221 - 227) \times 7,93 \times 4,63 = -52210,01 \text{ грн.}$$

- зміна середньої тривалості робочого дня:

$$\Delta \text{ФОППтрд} = \text{СЧПф} \times \text{КДПф} \times (\text{ТРДф} - \text{ТРДмр}) \times \text{СГЗППмр} = 237 \times 221 \times (7,94 - 7,93) \times 4,63 = 2425,06 \text{ грн.}$$

- зміна середньогодинної заробітної плати одного працівника

$$\Delta \text{ФОППсгзпп} = \text{СЧПф} \times \text{КДПф} \times \text{ТРДф} \times (\text{СГЗППф} - \text{СГЗППмр}) = 237 \times 221 \times 7,94 \times (5,45 - 4,63) = \underline{341016,17 \text{ грн.}}$$

Разом: 425,0 тис. грн.

Таким чином, збільшення фонду оплати праці працівників підприємства у 2009 році у порівнянні з минулим роком відбулось за рахунок збільшення чисельності працівників (133352,15 грн.), тривалості робочого дня (2425,06 грн.) і середньогодинної заробітної плати одного працівника (341016,17 грн.). Зниження фонду оплати праці працівників у 2009 році у порівнянні з 2008 роком відбулося лише за рахунок зменшення кількості днів відпрацьованих одним працівником (52,0 тис. грн.). Зростання середньогодинної заробітної плати одного працівника відбулось внаслідок підвищення тарифних ставок у зв'язку з інфляцією.

5 травня 2010, № 775

*Спеціалізованій вченій раді  
Д 58.082.03  
Тернопільського національного  
економічного університету*

**ДОВІДКА**

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
Щирби Ірини Маркіянівни  
за спеціальністю: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)  
на тему: "Облік оплати праці та аудит її ефективності"**

Довідка видана аспірантці кафедри аудиту, ревізії та контролінгу Тернопільського національного економічного університету Щирбі Ірині Маркіянівни, про те, що запропонована дисертантом номенклатура видів причин і винуватців відхилень від норм затрат праці на хлібопекарських підприємствах та їх кодифікація використовуються у практичній діяльності ВАТ "Запорізький хлібокомбінат №1". В результаті застосування розробленого здобувачем логіко-класифікаційного алгоритму удосконалено порядок дослідження відхилень від норм праці, в результаті застосування якого підприємство, як очікується, отримає економічні вигоди.

Генеральний директор  
ВАТ "Запорізький хлібокомбінат №1"



Гуменюк О.П.

Головний бухгалтер  
ВАТ "Запорізький хлібокомбінат №1"

Гречко С.О.



## ТОВ «Надзбруччя хліб»

с/мт Підволочиськ вул. 22 січня, 7  
Тернопільська область, 47800 Україна  
Телефон-факс (03543) 2-27-21, 2-00-55

Код підприємства 31273795; Розрахунковий рахунок 26001372896001;  
ТФ КБ Приватбанк; МФО 338783; Індивідуальний под. №312737919129;  
Номер свідоцтва про реєстрацію платником ПДВ 26578349

15 червня 2010 р., № 459

*Спеціалізованій вченій раді*

*Д 58.082.03*

*Тернопільського національного  
економічного університету*

### ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження**

**Щирби Ірини Маркіянівни**

**за спеціальністю: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит**

**(за видами економічної діяльності)**

**на тему:**

**"Облік оплати праці та аудит її ефективності"**

Довідка видана аспірантці кафедри аудиту, ревізії та контролінгу Тернопільського національного економічного університету Щирбі Ірині Маркіянівни, про те, що її пропозиції стосовно відображення інформації щодо витрат на оплату праці в обліковій політиці підприємства використовуються у практичній діяльності ТОВ «Надзбруччя хліб». Економічними службами підприємства взяті до уваги пропозиції дисертанта щодо порядку застосування коефіцієнту трудової участі, а також показників, які підвищують та понижують значення даного коефіцієнту.

Директор

Головний бухгалтер



*(Handwritten signature of V.I. Marxivka)*  
*(Handwritten signature of G.O. Zvonar)*

В.І. Мархівка

Г.О. Звонар





Р/р 260043006562 ВОБ№6341 МФО 336558  
код ЕДРПОУ 34783098

Спеціалізованій вченій раді  
Д 58.082.03  
Тернопільського національного  
економічного університету

### ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
Щирби Ірини Маркіянівни  
за спеціальністю: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)  
на тему:  
"Облік оплати праці та аудит її ефективності"

Довідка видана аспірантці кафедри аудиту, ревізії та контролінгу Тернопільського національного економічного університету Щирбі Ірині Маркіянівни, про те, що її пропозиції стосовно аналітичного та синтетичного обліку оплати праці використовуються у практичній діяльності ПП «Коломийський хлібокомбінат». Економічними службами підприємства взяті до уваги пропозиції дисертанта щодо удосконалених форм первинних документів з обліку та методики обліку оплати праці.

Директор

Головний бухгалтер



Андрейченко О.М.

Клапчук Л.М.



УКРАЇНА  
 Закарпатська обласна спілка  
 Мукачівська райспоживспілка  
 КООПЕРАТИВНЕ ПІДПРИЄМСТВО  
 «Чинадіївська хлібопекарня»  
 код ЄДРПОУ 31460897  
 46 від "08" 2011 2012 р.  
 м. Чинадієво, вул. Волошима 30

Спеціалізованій вченій раді  
 Д 58.082.03  
 Тернопільського національного  
 економічного університету

**ДОВІДКА**  
 про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
**Щирби Ірини Маркіянівни**  
 за спеціальністю: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
 (за видами економічної діяльності)  
 на тему: «Облік оплати праці та аудит її ефективності»

Довідка видана аспірантці кафедри аудиту, ревізії та контролінгу Тернопільського національного економічного університету Щирбі Ірині Маркіянівни, про те, що розроблений дисертантом робочий план рахунків відповідно до структури заробітної плати, її систем та запропонованої класифікації складових додаткової заробітної плати (стимулюючі та компенсаційні виплати) використаний у практичній діяльності КП «Чинадіївська хлібопекарня». Взято до уваги порядок формування звітної інформації щодо витрат на оплату праці відповідно до рівнів управління на підприємстві.

Директор



Головний бухгалтер





89600, Закарпатська обл.  
м. Мукачево, вул. Митрака, 58а/5.  
Тел./факс: (03131)3-23-53  
e-mail: zbk@ukr.net  
www.zbc-audit.com.ua

\* \* \* свідоцтво про внесення до реєстру аудиторських фірм №3556 код ЄДРПОУ №33360313 \* \* \*

Спеціалізованій вченій раді  
Д 58.082.03  
Тернопільського національного  
економічного університету

*«28» травня 2010 р., № 12*

**ДОВІДКА**  
про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
**Щирби Ірини Маркіянівни**  
за спеціальністю: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)  
на тему: "Облік оплати праці та аудит її ефективності"

Довідка видана аспірантці кафедри аудиту, ревізії та контролінгу Тернопільського національного економічного університету Щирбі Ірині Маркіянівни, про те, що запропонована дисертантом методика аудиту ефективності використання трудових ресурсів та оплати праці, зокрема, порядок застосування аналітичних процедур на всіх етапах даного виду аудиту, використовується під час аудиторських перевірок хлібопекарських підприємств.

Практичне значення розробленої методики полягає у тому, що за результатами проведення аудиту із застосуванням запропонованої методики, підприємство-об'єкт перевірки отримує висновки і пропозиції, які забезпечать йому конкурентні переваги і зниження економічних ризиків.

Директор  
ТОВ „АК ЗАКАРПАТ-БІЗНЕС-КОНСАЛТИНГ“  
(сертифікат Серія А № 005892  
виданий згідно рішення АПУ №143 від 17.01.05 р.,  
чинний до 17.01.2010 р.)



Голубка Я.В.





**Тернопільський національний економічний університет**  
**Ternopil National Economic University**

Lvivska Str. 11, Ternopil, 46020, Ukraine  
 Tel./Fax +380 (352) 47 50 51  
 E-mail: academ@tneu.edu.ua  
 http://www.tneu.edu.ua

вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна  
 Тел./факс +380 (352) 47 50 51  
 E-mail: academ@tneu.edu.ua  
 http://www.tneu.edu.ua

№ 126-24/1947

"10" 09 2010 р.

На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_



**Затверджую:**  
 Проректор з науково-педагогічної роботи  
 к.ф.-м.н., доцент Шинкарик М.І.

2010 р.

**ДОВІДКА**

*про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
 Щирби Ірини Маркіянівни на тему:  
 "Облік оплати праці та аудит її ефективності" у навчальному процесі  
 Тернопільського національного економічного університету*

Результати дисертаційного дослідження Щирби Ірини Маркіянівни із удосконалення теоретичних, методичних та організаційних положень обліку оплати праці та аудиту її ефективності знайшли застосування при викладанні дисциплін «Фінансовий облік І», «Управлінський облік», «Облік у галузях промисловості» на кафедрі обліку у виробничій сфері та при викладанні дисципліни "Аудит" на кафедрі аудиту, ревізії та контролінгу. Пропозиції Щирби Ірини Маркіянівни дозволять удосконалити методику викладання дисциплін з обліку та аудиту, сприятимуть покращенню підготовки облікових кадрів, підвищенню їх наукового і професійного рівня.

Декан факультету обліку і аудиту,  
 доктор економічних наук, професор

Я.Д.Крупка

Завідувач кафедри обліку у виробничій сфері,  
 доктор економічних наук, професор

З.-М. В.Задорожний

Завідувач кафедри аудиту, ревізії та контролінгу,  
 доктор економічних наук, професор

М.С.Пушкар