

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

Голоюха Галина Богданівна
АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА

Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма – «Економічна експертиза та аудит бізнесу»
Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Студентка групи ОЕЕМ-21
Голоюха Г. Б. _____
Науковий керівник:
к.е.н., доц. Саченко С.І.

Дипломну роботу допущено

до захисту

“ ___ ” _____ 2018 р.

Зав. кафедри

к.е.н., доц. Адамик О.В. _____

Тернопіль 2018

РОЗДІЛ 1

РИНОК ПРАЦІ ТА ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ: ЕКОНОМІЧНІ, ПРАВОВІ ТА СОЦІАЛЬНІ ЗАСАДИ

1.1. Поняття ринку праці та його вплив на стратегію розвитку підприємства

Свідченням розвитку економіки будь-якої країни є сукупність значної кількості показників, важливе місце серед яких займає значення виробленого суспільного продукту. Для його визначення набуло поширення застосування таких категорій як валовий внутрішній продукт та валовий національний продукт. В основу цих показників покладено вивчення діяльності учасників економічних процесів – найманих працівників, підприємців та держави. В даному випадку є необхідним підрахунок або доданої вартості, створеної всіма галузями народного господарства, або визначення доходів чи витрат даних суб'єктів. Враховуючи обмеженість ресурсів та, відповідно, можливість володіння засобами виробництва, можливо було б вважати, що в Україні найбільша частка у суспільному продукті має припадати на простих працівників у якості заробітної плати та прирівняних до неї виплат. Адже доходи, і витрати в свою чергу, розподіляються між працівниками, власниками капіталу та державою. Незначне застосування в Україні таких поширених за кордоном доходних статей населення як рентні платежі, через неврегульованість ринку землі, та схильність до заощаджень, через високий рівень недовіри до банківської системи, визначають дещо обмеженіший перелік джерел для існування. Таким чином, основним доходом найманого працівника все ж залишається заробітна плата та інші прирівняні до неї виплати, які можливо отримати від роботодавця або держави у вигляді соціальних гарантій та виплат у випадку настання страхового випадку за соціальним страхуванням.

Розглядаючи процес суспільного виробництва слід зазначити, що він буде неповноцінним або ж навіть неможливим за відсутності хоча б одного з

факторів виробництва. При цьому, носієм найманої праці як одного з факторів виробництва та рушійної сили всіх економічних процесів є людина, яка активізує свої зусилля заради задоволення власних потреб. Необхідність у задоволенні потреб призводить до появи соціально-трудова відносин між підприємцем, який володіє засобами та предметами праці, і найманим працівником, який прагне обміняти свою здатність до праці на необхідну кількість матеріальних благ.

Наймання праці – це письмовий чи усний договір між власником підприємства або його представником і працездатною особою про використання робочої сили суб'єкта, що працевлаштовується, у виробничому процесі підприємства за відповідну грошову винагороду, якою є заробітна плата [103].

В економічній теорії у контексті відносин наймання працівників розглядається категорія “робоча сила”, під якою розуміється сукупність знань, вмінь та фізичних особливостей працівника, які він продає на ринку праці.

Деякі вчені [50,51] виділяють наступні специфічні ознаки робочої сили як товару:

- товаром є не річ, а здатність людини до праці;
- здатність до праці, на відміну від звичайних товарів, відчужується на строк через ринок праці у формі наймання;
- реальне відчуження здатності до праці здійснюється у процесі праці найманого працівника;
- корисність робочої сили проявляється в її продуктивній силі, якості, культурному розвитку, сумі інших здатностей. Особливим проявом корисності робочої сили є її вміння приводити в рух і “співпрацювати” із засобами виробництва;
- вартість товару робоча сила виступає як вартість життєвих засобів, необхідних для нормального відтворення робочої сили індивіда та членів його родини.

В процесі функціонування суспільного виробництва відбувається постійний рух працівників на ринку праці, причинами якого може бути величезна кількість факторів, що пояснюють дії як працівника, так і роботодавця. Саме ці динамічні процеси визначають ступінь задіяності трудових ресурсів у економічному житті держави, формуючи при цьому рівень зайнятості та безробіття населення.

. Вона характеризується системою економічних відносин з приводу забезпечення громадян робочими місцями та визначенням форм участі в суспільному господарстві з метою одержання засобів до існування [50].

Зайнятість має бути добровільною ініціативою самого працівника та забезпечувати виконання цілого комплексу завдань:

- задоволення особистих потреб працівника – достойний рівень оплати праці, створення роботодавцем безпечних умов праці та впровадження заходів з її охорони, нормованість робочого дня, компенсація за небезпечність робочих місць;

Зайнятість населення реалізується через включення працівників в економічну систему. Найбільш поширені форми даного процесу наведені на рис. 1.1.

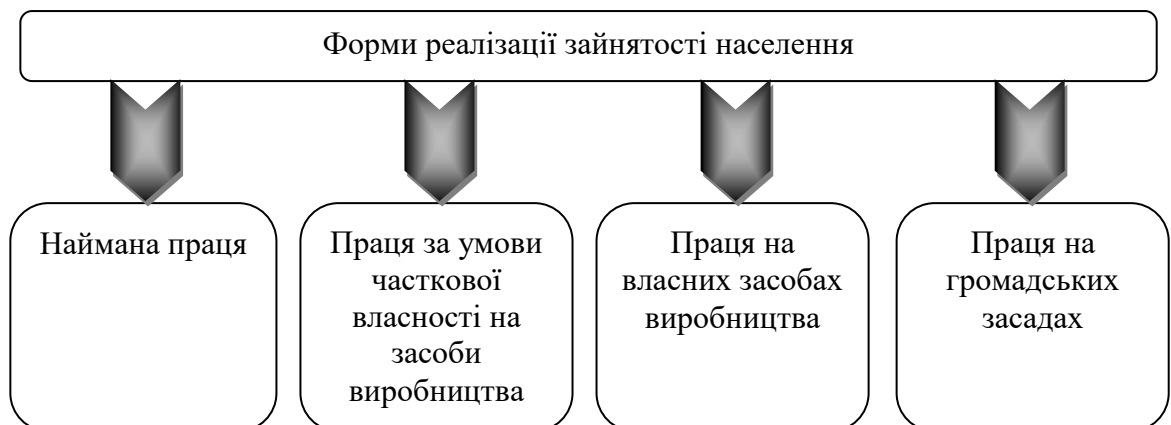


Рис. 1.1. Форми реалізації зайнятості населення

Безпосередньо наймана праця супроводжується укладанням трудових договорів між роботодавцем та працівниками на підприємствах незалежно від форми власності за умови, що працівник не бере участі у капіталі даного суб'єкта господарювання. Праця за умови часткової власності на засоби виробництва проявляється у випадку володіння працівниками акціями свого підприємства-роботодавця у якості співвласників або в результаті проведення підприємством заходів соціальної політики з наданням або даруванням їм таких акцій. Працею на власних засобах виробництва може бути праця громадян, зайнятих в особистому підсобному господарстві; праця громадян, зайнятих індивідуальною трудовою діяльністю; діяльність суб'єктів малого підприємництва. Зайнятість на громадських засадах може проявлятися у свідомому безоплатному виконанні суспільно корисних робіт, якими може бути надання освітніх і консультаційних послуг, волонтерство, добровільна участь в заходах, оголошених органами державної влади, а також відбуванні адміністративних покарань.

Важливу роль у вирішенні проблеми зайнятості відіграє ринок праці – суспільно-економічна форма руху трудових ресурсів, яка в умовах товарного виробництва забезпечує включення працівників в економічну систему. Головними суб'єктами ринку праці є:

- продавець робочої сили – у майбутньому найманий працівник;
- покупець робочої сили – у майбутньому роботодавець;
- посередники на ринку праці – трудові агентства, профспілки.

З урахуванням рівня їх підготовки, можна виділити три основних групи працівників: висококваліфіковані працівники; малокваліфіковані або некваліфіковані працівники; випускники навчальних закладів, які розпочинають трудову діяльність. При цьому, попит на робочу силу, який визначається потребами роботодавців та рівнем технічної оснащеності виробництва, вимагає саме таких працівників з різним рівнем професійної

підготовки. На підставі аналізу стану попиту та пропозиції на робочу силу в Україні можна стверджувати про певну циклічність ринку праці.

Отже, підвищення пропозиції робочої сили супроводжувалось зниженням попиту на неї та навпаки. Урахування часових рамок даних коливань дає можливість стверджувати про сезонність попиту та пропозиції на робочу силу і відповідного коливання рівня безробіття. Таким чином, в кращому випадку працівники просто працювали неповний робочий день, на скороченому посадовому окладі або з мінімальним рівнем витрат роботодавця на мотиваційні заходи, а в гіршому – були вимушені поповнити ряди безробітних. Крім того, інформація щодо наявної пропозиції робочої сили формується на основі відомостей, наданих установами фонду соціального страхування на випадок безробіття, стосовно чисельності безробітних, котрі були взяті ними на облік. При цьому, установами фонду в той же час було розроблено більш жорсткі вимоги до осіб, які бажають стати на облік в якості безробітного.

Але, незважаючи на тимчасові труднощі в економіці та ринку праці, слід брати до уваги той факт, що на ньому зустрічаються продавець та покупець специфічного товару. Лише в умовах нестабільності, низької кваліфікації та страху втрати робочого місця працівник може обрати роботу за яку він буде отримувати мінімальний набір благ. Однак, ринок постійно поповнюється новими працівниками з різним досвідом роботи та освіти, які можуть також формувати певний набір критеріїв до свого роботодавця. Інформаційною базою, яка здатна допомогти працівнику у виборі того чи іншого роботодавця і, відповідно робочого місця, може бути соціальна звітність з якомога повнішим розкриттям інформації у важливих для працівника аспектах.

Найкращим варіантом для функціонування економіки будь-якої держави є повна зайнятість трудових ресурсів. Повна зайнятість супроводжується використанням всіх придатних для цього ресурсів та характеризується достатністю робочих місць для тих, хто потребує оплачуваної роботи, тобто має бути забезпечена зайнятість усіх, хто бажає і здатен працювати. Однак, не всі

громадяни, які формують трудові ресурси, мають бажання займатися тим чи іншим видом економічної діяльності, що призводить до постійного існування певного рівня незадіяності населення.

Безробітними вважаються працездатні громадяни, які з незалежних від них причин не мають заробітку (трудового доходу) через відсутність відповідної роботи, зареєстровані в державній службі зайнятості, дійсно шукають роботу та здатні приступити до праці [63].

Розрізняють три основних типи безробіття: природне, добровільне та вимушене (рис. 1.2).

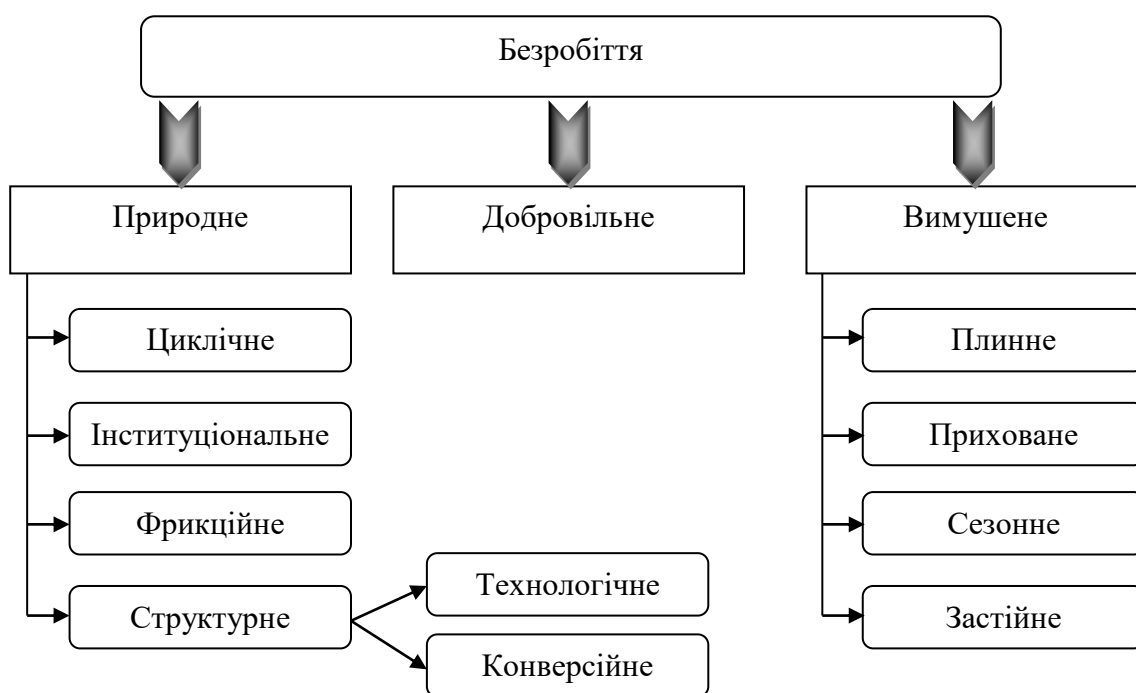


Рис. 1.2. Типи безробіття

Природне безробіття, зокрема, набуває форми циклічного, інституціонального, фрикційного, та структурного.

Під циклічним безробіттям розуміють безробіття, викликане спадом, коли виробництво і сукупний попит абсолютно скорочуються. Циклічне безробіття виходить за межі природного безробіття і є свідченням неповної зайнятості у країні [89].

Інституціональне безробіття породжується будовою ринку робочої сили, факторами, що впливають на попит і пропозицію. Наприклад, населення не можна позбавити соціального захисту. В той же час певна частина працездатного населення, отримуючи відносно великі виплати з бюджету, не хоче влаштуватися на роботу. Якщо брати до уваги виплати допомоги по безробіттю в Україні, то їх сума навряд чи досягає пристойного рівня, аби надати безробітному можливість забезпечити свою сім'ю і тим паче не бажати влаштуватися на роботу. Такий мізерний розмір допомоги викликаний його прив'язкою до заробітної плати працівника протягом певного періоду перед втратою робочого місця, що вплинуло на розмір його страхових внесків до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування Українця внаслідок випадку безробіття. Відповідно, якщо заробітна плата працівника була на пристойному рівні, то після втрати роботи він може й справді певний час не бажати шукати нового робочого місця. Причиною даного явища в повній мірі може послугувати виплата заробітної плати “в конвертах”, яка минає державний бюджет, фонди соціального страхування та зменшує можливості держави у виконанні своїх соціальних функцій.

Структурне безробіття означає невідповідність між пропозицією і попитом на працівників. Зазначена невідповідність виникає у випадку різкого підвищення попиту на один різновид праці та зменшення попиту на інший вид діяльності, що супроводжуються неможливістю швидкого пристосування пропозиції до змін. Люди, котрі втратили роботу внаслідок структурних змін, повинні пройти попередню перепідготовку, додаткове навчання або змінити місце проживання. Проявом структурного безробіття є технологічне та конверсійне безробіття, які охоплюють тих працівників, чия кваліфікація, навички і вміння не можуть бути використані на нових робочих місцях. Передумовами структурного безробіття є зміни в структурі суспільного попиту на робочу силу внаслідок науково-технічних, технологічних зрушень [23].

Технологічне безробіття пов'язане з ліквідацією робочих місць внаслідок модернізації, раціоналізації виробництва, застосування нових технологій.

Конверсійне безробіття виникає в зв'язку із скороченням галузей військово-промислового комплексу та їх перепрофілюванням на виробництво товарів народного споживання.

Добровільне безробіття виникає у зв'язку з тим, що деякі робітники не хочуть працювати за пропоновану їм заробітну плату, або взагалі не хочуть працювати.

Вимушене безробіття спостерігається тоді, коли людина в працездатному віці не працює з незалежних від неї причин. Вимушене безробіття поділяється на плинне, приховане, застійне та сезонне.

Плинне безробіття – це стан, коли частина трудових ресурсів країни то позбувається роботи, то знову знаходить її.

Особливість формування прихованого (аграрного) безробіття полягає в тому, що розвиток підприємництва в сільському господарстві, як і в промисловості, супроводжується витісненням дрібного виробництва великим та розоренням дрібних фермерів. В результаті чого, дрібні одноосібні виробники сільськогосподарської продукції лише частину часу займаються своїм господарством, а решту часу витрачають на різні тимчасові роботи в інших галузях.

Сезонне безробіття виникає внаслідок сезонності праці в деяких галузях (сільське господарство, будівництво, туризм).

Застійне безробіття – це явище, коли частина працездатного населення, що не має постійної роботи, живе випадковими заробітками (робітники професій, які зникають під впливом НТП, інваліди, жебраки).

Високий рівень безробіття призводить до відчутного зниження рівня доходів значної частини населення, що межує з бідністю. Бідність – це неможливість внаслідок нестачі коштів підтримувати спосіб життя, притаманний конкретному суспільству в конкретний період часу. Це означає,

що бідні верстви населення не можуть відповідно харчуватися, оплачувати житло та комунальні послуги, лікуватися та відпочивати, вчитися самі та забезпечити оплату навчання своїм дітям [10].

У документах ООН підкреслюються чотири основних прояви бідності:

- коротке життя;
- низька професійно-освітня підготовка;
- позбавлення економічної бази нормального життя – чистої питної води, медичних послуг, якісного харчування;
- усунення від суспільного життя [99].

Періоди економічної нестабільності супроводжуються посиленням диференціації доходу різних груп населення. Диференціація доходів, з одного боку, – важливий чинник стимулювання людей до праці; з іншого – породжує проблему бідності, яка робить неможливим нормальний розвиток людини. Диференціація заробітної плати в Україні не базується на принципі відповідності оплати праці працівників рівню їхньої кваліфікації. Саме в галузях, де працюють найбільш кваліфіковані працівники (освіта, охорона здоров'я, наука), середньомісячна заробітна плата є нижчою за середню в цілому по країні. Як зазначає Г. Куліков, абсолютними лідерами за темпами зростання були не ті види діяльності та галузі, які визначають прогрес держави [57, с. 4]. Така невідповідність у рівні оплати праці призводить до відтоку кваліфікованих кадрів з галузей, які є основою економічного розвитку України та згодом стає причиною виїзду їх за кордон.

Поліщук О.Ю. наголошує, що реальна вартість послуг праці складається з поточних витрат на її підтримання та капітальних на відтворення. До поточних витрат відносяться витрати на харчування, придбання непродовольчих товарів та платних послуг. До капітальних – придбання, або будівництво житла, отримання необхідного для даного ринку праці рівня освіти, медичне та пенсійне забезпечення, виховання дітей [77, с. 154]. Окрім заробітної плати значна частина населення може отримувати ряд інших виплат через систему

соціального забезпечення, які утворюють практично другий елемент ціни робочої сили. Даний елемент включає систему державного пенсійного забезпечення, страхування на випадок тимчасової втрати працездатності, на випадок безробіття, страхування від нещасних випадків, а також виплати через державну систему соціального забезпечення соціальної допомоги людям, які не в змозі себе утримувати. Однак, на нашу думку, найбільш повним показником ціни робочої сили має бути розмір заробітної плати, оскільки він визначається зусиллями, затраченими безпосередньо самим працівником. Соціальні допомоги та інші виплати з державного бюджету не можуть бути показником вартості праці в зв'язку з тим, що вони надаються громадянам не за прикладені трудові зусилля, а для вирівнювання диспропорцій в доходах населення.

Розрізняють номінальну та реальну заробітну плату. Номінальна заробітна плата – це сума грошей, яку одержує працівник за годину, день, тиждень, місяць у касі підприємства [77]. Вона характеризує рівень заробітної плати незалежно від зміни цін на товари і послуги. Суттєвий вплив на номінальну заробітну плату здійснює зміна цін товарів та послуг, яка, в основному, має тенденцію до зростання. Саме тому розміри номінальної заробітної плати не дають реального уявлення про справжній життєвий рівень працівника. Реальна заробітна плата – це та кількість товарів і послуг, яку працівник може придбати на свою номінальну заробітну плату, очищену від усіх податкових відрахувань [67].

Вагому роль у ринковій системі при формуванні розміру заробітної плати відіграє конкуренція на ринку праці. Загалом, якщо існує конкурентне середовище на ринку праці країни, то рівень оплати праці для кожної категорії працівників встановлюється під впливом врівноваження попиту і пропозиції на робочу силу. Але реальне становище часто відрізняється від ідеальних умов конкурентного ринку праці. Адже співвідношення попиту та пропозиції на робочу силу не є постійним. Регулювання ринку праці передбачає вплив як на попит, так і на пропозицію праці. Участь у регулюючому впливі беруть вже

згадувані економічні суб'єкти: роботодавці, наймані працівники в особі профспілок та держава. Однак, найбільше прав та можливостей для здійснення впливу на ринок праці серед цих суб'єктів належить державі.

Державне регулювання ринку праці має забезпечувати всім громадянам сприятливі умови для реалізації їхнього конституційного права на працю, рівні можливості у здобутті професії, соціальний захист у разі тимчасової втрати роботи та працездатності, гарантувати мінімальний рівень заробітної плати.

Виділяються два основних напрями соціально-економічної діяльності держави щодо безробіття:

- регулювання рівня й тривалості безробіття;
- соціальний захист людей від безробіття.

Перший напрям передбачає перетворення реального безробіття в природне за рівнем і тривалістю. Стимулювання державою попиту допомагає пом'якшувати циклічний рух суспільного виробництва й тим самим утримувати в допустимих межах масштаби безробіття. В протилежному випадку, неконтрольоване зростання безробіття в періоди криз загрожує соціальними конфліктами, які можуть підірвати економічний розвиток країни.

Другий напрям передбачає визначення форм і методів соціального захисту, а також способів його розподілу, на що спрямовується діяльність фондів соціального захисту.

Зниженню безробіття сприяє[57]:

- економічна політика, спрямована на підтримання стійкого розвитку суспільного виробництва, стримування інфляції та підтримання сукупного попиту;
- збільшення тривалості навчання пересічного громадянина;
- посилення гнучкості заробітної плати;
- державна політика, спрямована на захист і підтримку вітчизняного виробництва та вітчизняного ринку;

- орієнтація на виробництво високоякісної продукції, яка б користувалась підвищеним попитом як на внутрішньому, так і на світовому ринку;
- створення умов для функціонування нетрадиційних видів зайнятості та їх підтримка;
- розвиток розгалуженої системи державної служби зайнятості;
- професійної орієнтації і масштабної підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації кадрів у всіх містах і містечках країни.

В умовах державного регулювання розподілу національного доходу майже в усіх країнах законодавчо встановлюється мінімальна заробітна плата, яка спрямована на зниження бідності в країні.

Мінімальна заробітна плата – це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може проводитися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці [100]. Таким чином, мінімальна заробітна плата є одним із інструментів держави у соціальному захисті населення, спрямованим на забезпечення працівникам мінімального значення доходу. Однак, дане завдання мінімальної заробітної плати виконується не на достатньому рівні, що зумовлено, зокрема:

- невідповідністю мінімальної заробітної плати прожитковому мінімуму.
- можливістю використання низького рівня заробітної плати для приховування реального розміру фонду оплати праці. Роботодавці не зацікавлені оприлюднювати весь обсяг нарахованої та виплаченої заробітної плати. Внаслідок виплати частини заробітної плати “в конвертах”, працівник позбавляється відповідного соціального захисту та можливості отримувати заслужену пенсію в майбутньому;
- невідповідністю нарахованої заробітної плати за тарифними ставками за виконання певних видів робіт на окремих підприємствах рівню мінімальної зарплати, в результаті чого жоден роботодавець не захоче платити працівнику “незароблену” платню.

На дещо нижчому рівні регулювання трудових відносин здійснюється через механізм соціального партнерства, що проявляється у системі укладених угод між підприємцями, працівниками (профспілками) та державою.

Здійснення соціального партнерства передбачає наявність певного розподілу його за рівнями повноважень учасників. В Україні соціальне партнерство розвивається на чотирьох рівнях (рис. 1.3). На національному та регіональному рівнях розвиток відбувається на тристоронній основі, на галузевому – за наявності трьох або двох соціальних партнерів, а на виробничому рівні – лише на двосторонній основі.

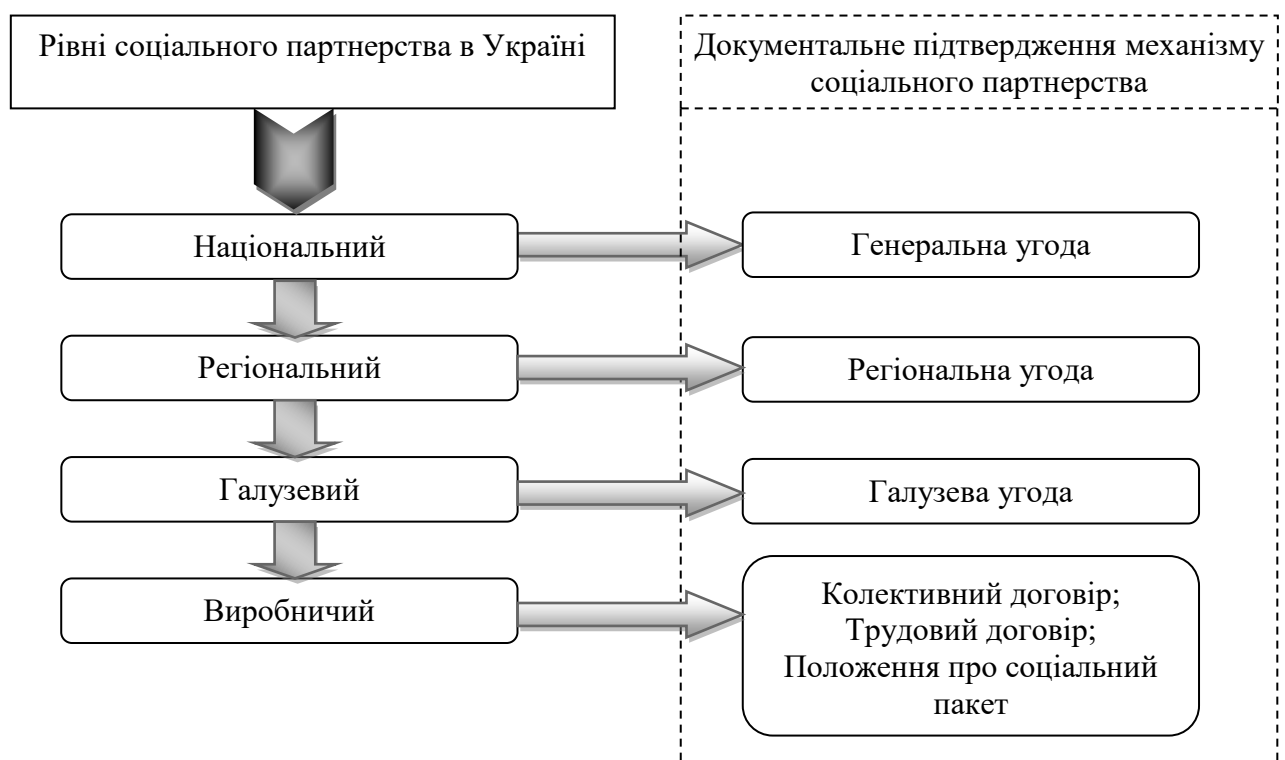


Рис. 1.3. Договірний механізм соціального партнерства в Україні

На найнижчому (виробничому) рівні (підприємство, фірма, установа, організація) держава та державні органи не відіграють значної ролі, окрім законодавчого забезпечення. Але цей рівень є найближчим та найважливішим для найманих працівників, тому що на ньому вирішуються питання, які стосуються безпосередньо умов соціально-трудова відносин на підприємстві та оплати праці. Процес розвитку демократичних соціально-трудова відносин

на підприємстві – один із найважливіших аспектів формування стабільності у житті персоналу підприємства, фірми, організації та кожного окремого її члена, формування конкурентоспроможного, стабільного та злагоджено діючого трудового колективу. Крім того, всі вимоги щодо нормативів соціально-трудових відносин в кожному з договорів мають повторювати або покращувати аналогічні нормативи угод попереднього рівня.

Серед питань, які має вирішувати новостворена структура – консолідація спільних зусиль, спрямованих на збереження конкурентоздатності української економіки (адже тільки рентабельні підприємства здатні створювати та зберігати робочі місця, своєчасно виплачувати зарплату), координація спільних дій з реформування трудового законодавства, в тому числі системи трудових відносин, форм та систем охорони праці, представництва інтересів організацій роботодавців на національному рівні тощо [89].

Таким чином, ринку праці України притаманні наступні проблемні питання: нестача робочих місць та висока їх частка з небезпечними умовами праці; невідповідність якості робочої сили сучасним вимогам виробництва; низький рівень оплати праці; міжгалузева та міжрегіональна диференціація оплати праці; прив'язаність розміру заробітної плати до певної сфери економічної діяльності, а не до якості, результатів чи продуктивності праці; високий рівень заборгованості з оплати праці та, відповідно, бідності; занадто тривалий процес становлення середнього класу; низький рівень життя населення. Усунення даних проблем можливе не лише шляхом активізації діяльності держави, задіяння контролюючих органів та накладання в черговий раз штрафних санкцій на роботодавців. В даному випадку на першому місці стоїть бажання найбільш активних учасників ринку праці покращити своє становище – підприємців та працівників, що можливо через задіяння механізму соціального партнерства, розвиток соціального аспекту бізнесу та впровадження системи мотивації працівників, що може бути досягнуто за

умови повного, достовірного відображення інформації про виплати персоналу в системі обліку.

1.2 **Форми і системи заробітної плати: загальні засади і критерії вибору**

Заробітна плата служить основним засобом задоволення особистих потреб працюючих, економічним важелем, що стимулює розвиток суспільного виробництва, ріст продуктивності праці, скорочення витрат на виробництво, є засобом перерозподілу кадрів за галузями народного господарства.

Основними видами заробітної плати є номінальна і реальна заробітна плата (рисунок 1.4).

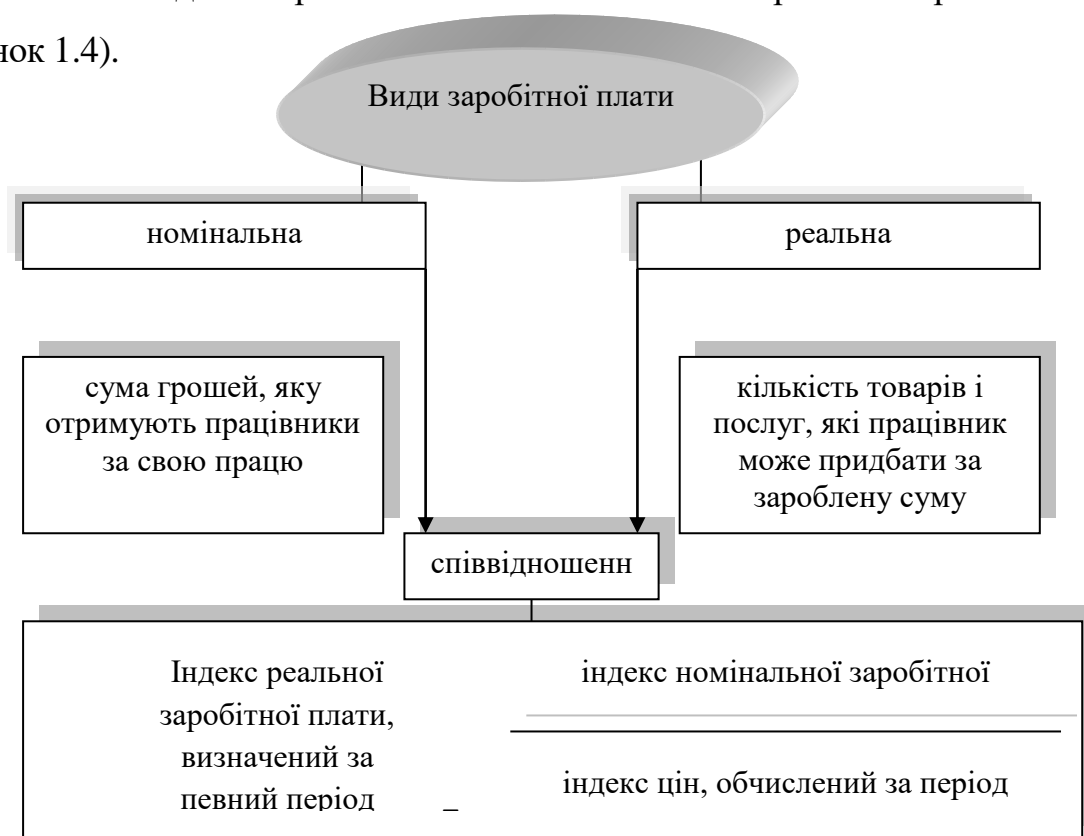


Рисунок 1.4. Різновиди заробітної плати

Оплата праці складається з основної заробітної плати і додаткової заробітної плати, які перебувають, приблизно, у співвідношенні: 70% - основна заробітна плата, 30% -додаткова.

Основна заробітна плата працівника визначається тарифними ставками, посадовими окладами, відрядними розцінками, а також доплатами у розмірах, встановлених чинним законодавством, її розмір залежить від результатів роботи самого працівника [63].

Величина додаткової заробітної плати визначається кінцевими результатами діяльності підприємства і виступає у формі премій, винагород, заохочувальних виплат, а також доплат у розмірах, що перевищують встановлені чинним законодавством.

Сам працівник також часто виступає співвласником підприємства. Тому його винагорода визначається не лише за кількістю затраченої праці, але й за розміром вкладеного у підприємство капіталу (інтелектуального, грошового, у вигляді придбання цінних паперів тощо). Такий підхід передбачає використання термінів «оплата праці», «дохід», «винагорода» замість терміна «заробітна плата». Основними функціями заробітної плати є: відтворювальна, стимулююча, регулююча, соціальна (рисунок 1.5).



Рисунок 1.5. Функції заробітної плати

Ріст заробітної плати може бути абсолютним і відносним. Під абсолютним розуміють зростання всієї частини суспільного продукту, яка виділяється суспільством у грошовій формі для задоволення матеріальних і духовних потреб працюючих, а також непрацюючих членів їх сімей. Відносний ріст заробітної плати - це збільшення тієї частини, яка припадає на кожного працівника.

Абсолютний і відносний ріст заробітної плати може бути забезпечений за таких умов:

- зростання всього обсягу суспільного продукту, який виготовляється в країні за один і той же проміжок часу (рік);
- зростання суспільного продукту головним чином за рахунок підвищення продуктивності праці;
- підвищення продуктивності праці має випереджати зростання заробітної плати.

Державна політика оплати праці практично реалізується через механізм її регулювання, а останній має забезпечувати її відтворювальну і соціальну функції. Це здійснюється через встановлення мінімального рівня заробітної плати, розрахованого на основі прожиткового мінімуму, рівня оподаткування доходів працівників, міжгалузевих співвідношень в оплаті праці, умов і розмірів оплати праці в бюджетних установах тощо, а також через тарифно-кваліфікаційну систему оплати праці [63].

Політика оплати праці реалізується в межах чинного законодавства України, насамперед Закону України «Про оплату праці». Цей закон передбачає, крім державного, договірне регулювання оплати праці через механізм укладення системи тарифних угод різних рівнів[35]:

- міжгалузевий - генеральна тарифна угода;
- галузевий - галузева тарифна угода;
- виробничий - тарифна угода як складова частина колективного договору.

Тарифна угода - це договір між представниками сторін переговорів з питань оплати праці та соціальних гарантій. Предметом генеральної тарифної угоди є:

- диференціація мінімальних тарифних ставок;
- єдині мінімальні ставки компенсаційних доплат;
- єдині тарифні умови праці;
- взаємні зобов'язання сторін щодо виконання угоди.

Предметом галузевої угоди є єдині для підприємств відповідної галузі тарифна сітка для робітників і шкали співвідношень мінімальних посадових окладів.

Конкретна диференціація заробітної плати працівників підприємства відбувається за допомогою тарифної системи (рисунок 1.6).



Рисунок 1.6. Диференціація заробітної плати

Тарифна сітка є сукупністю кваліфікаційних розрядів і відповідних їм тарифних коефіцієнтів. Розмір тарифної ставки першого розряду визначається на рівні встановленого державою мінімального розміру заробітної плати, нижче якого не може проводитись оплата за фактично виконану працівником норму праці.

Тарифні ставки інших розрядів (C_i) визначаються множенням тарифної ставки першого розряду (C_1) на тарифний коефіцієнт відповідного тарифного розряду (K_i):

$$C_i = C_1 * K_i, \text{ грн.}$$

Середній тарифний коефіцієнт ($K_{сер}$) визначається як середньозважена величина добутку чисельності погодин-ників певного розряду і відповідного тарифного коефіцієнта або добутку трудомісткості робіт по певному розряду і відповідного тарифного коефіцієнта для відрядників.

Середній тарифний розряд ($P_{сер}$) обчислюється за формулою:

$$P_{сер} = \frac{K_{сер} - K_{менш}}{K_{більш} - K_{сер}} + P_{менш},$$

де $K_{менш}$, $K_{більш}$ - відповідно, менший і більший із двох суміжних тарифних коефіцієнтів;

$P_{менш}$ - менший із двох суміжних тарифних розрядів.

Тарифно-кваліфікаційні довідники містять систему «цензів», яким повинні відповідати робітники певної професії і кваліфікації. «Цензи» - це вимоги, яким повинен задовольняти робітник кожної професії (спеціальності) і кожної кваліфікації. Таких «цензів» є три:

- що робітник повинен знати;
- що робітник повинен уміти;
- взірець роботи, яку робітник повинен виконати.

Система посадових окладів передбачає тарифне регулювання заробітної плати керівників, спеціалістів і службовців. Системи посадових окладів доповнюються системою показників і характеристик для віднесення працівників до певної групи по оплаті праці. Системи посадових окладів містять перелік посад усіх найменувань і розмірів місячних окладів щодо кожної посади («вилки» окладів). На підприємствах найчастіше використовують дві форми оплати праці: погодинну і відрядну (рисунок 1.7).

Погодинна форма передбачає оплату праці залежно від відпрацьованого часу і рівня кваліфікації. Вона застосовується тоді, коли недоцільно нормувати роботи або вони взагалі не піддаються нормуванню. Відрядна форма передбачає

залежність суми заробітку від кількості виготовлених виробів або обсягу виконаних робіт за певний проміжок часу.

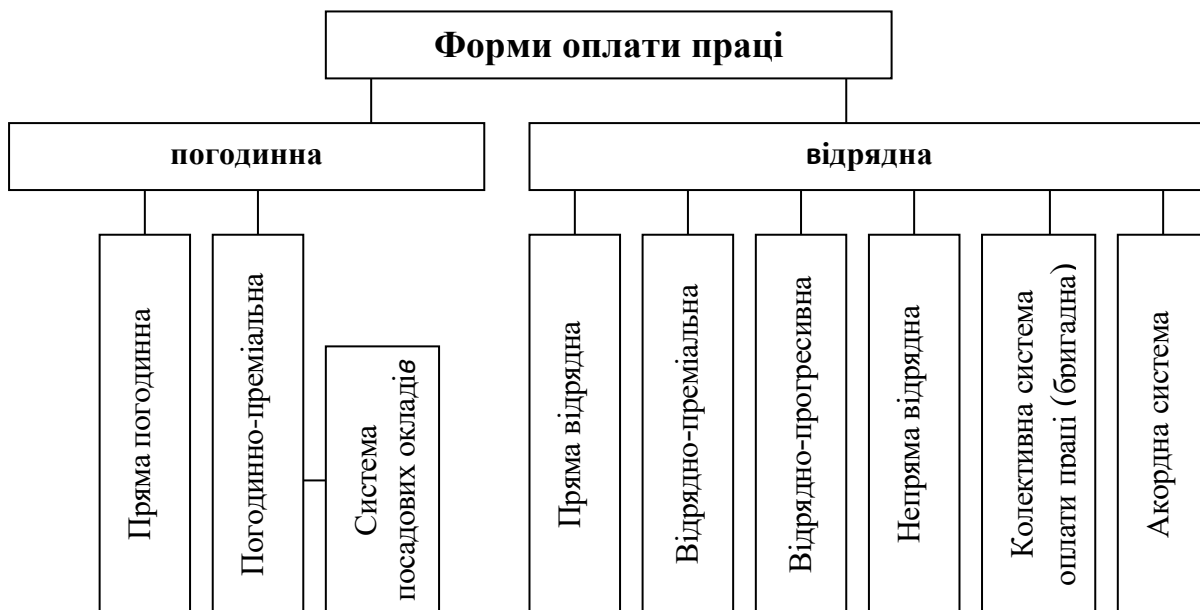


Рисунок 1.7. Форми оплати праці

Основними умовами застосування відрядної форми оплати праці є наявність кількісних показників роботи, що безпосередньо залежать від конкретного працівника і піддаються точному обліку, а також необхідність стимулювання зростання обсягу випуску продукції (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1.

Характеристика форм оплати праці

форма	вид	методи визначення
Погодинна	Пряма погодинна	$Z_{n.лог} = \Phi_{міс} \times C_r, грн.$ де $\Phi_{міс}$ - фактично відпрацьований за місяць час, год./міс.; C_r - годинна тарифна ставка за розрядом робітника, грн.
	Погодинно-преміальна система	$Z_{n.прем} = Z_{тар} + D, грн.,$ де $Z_{тар}$ - сума заробітку, нарахованого за прямою погодинною системою оплати праці, грн.; D - сума преміальних доплат за досягнення певних якісних або кількісних показників, грн. Сума доплат визначається із залежності $D = \frac{Z_{тар} \times \% доплат}{100}, грн.$
	Система посадових окладів:	оплачується праця працівників, робота яких має стабільний характер.

Відрядна	Пряма відрядна	$Z_{н.відр} = \sum_{i=1}^n P_i \times N_{\phi i}, \text{ грн.},$ <p>де P_i - відрядний розцінок за виготовлення одного виробу i-го виду, грн./шт.; $N_{\phi i}$ - фактична кількість виробів i-го виду, виготовлених робітником за певний час (найчастіше місяць), шт.; n - кількість видів виробів. $P_i = T_{шт i} \times C_T$, грн., де $T_{шт i}$ - час на виготовлення одного виробу i-го виду, год.</p>
	Відрядно-преміальна	$Z_{в.прем} = Z_{тар.в} + D_{в}, \text{ грн.},$ <p>де $Z_{тар.в}$ - тарифний заробіток робітника при прямій відрядній системі оплати праці, грн.; $D_{в}$ - сума преміальних доплат, яка обчислюється за формулою:</p> $D_{в} = Z_{тар.в} \times \frac{П_1 + П_2 + П_{пл}}{100}, \text{ грн.},$ <p>де $П_1$ - процент доплат за виконання плану; $П_2$ - процент доплат за кожен процент перевиконання плану; $П_{пл}$ - процент перевиконання плану, який можна знайти:</p> $П_{пл} = \frac{N_{\phi} - N_{пл}}{N_{пл}} \times 100\%,$ <p>де N_{ϕ} $N_{пл}$, - відповідно фактичний і запланований обсяг випуску продукції за місяць, шт./міс.</p>
	Відрядно-прогресивна	$Z_{в.прогр} = N_{вб} \times P_{зв} + (N_{\phi} - N_{вб}) \times P_{підв}, \text{ грн.},$ <p>де, $N_{вб}$ - вихідна база для нарахування доплат (встановлюється на рівні 110 – 115% $N_{пл}$), шт./міс.; $P_{зв}$ - звичайний розцінок за один виріб, грн./шт. $P_{підв}$ – підвищений розцінок за один виріб, грн./шт.</p> $P_{підв} = P_{зв} \times \left(1 + \frac{\% \text{ росту розцінки}}{100}\right).$
	Непряма відрядна	<p>Заробіток підсобника ($Z_{нв.підс}$) можна обчислити із залежності $Z_{нв.підс} = N_{\phi i} \times P_{нв i}$, грн., де $N_{\phi i}$ - фактично виготовлена кількість продукції i-тим основним робітником за зміну, шт./зміну; $P_{нв}$ - непрямий відрядний розцінок при обслуговуванні i-го основного робітника, грн./шт.; n - кількість основних робітників, що обслуговуються одним підсобником, чол.</p> $P_{нв i} = \frac{C_{зм}}{n \times N_{пл. i}}, \text{ грн.},$ <p>де $C_{зм}$ - змінна тарифна ставка підсобника, грн./зміну; $N_{пл. i}$ - плановий випуск продукції i-тим основним робітником, шт./зміну.</p> <p>Заробіток допоміжного робітника ($Z_{нв.доп}$) обчислюється за формулою: $Z_{нв.доп} = T_{ф} - C_T - K_{вн}$, грн., де $T_{ф}$ - фактично відпрацьований допоміжним робітником час, год./міс.; C_T - годинна тарифна ставка допоміжного робітника, грн./год.; $K_{вн}$ - середній коефіцієнт виконання норм на ділянці, яку обслуговує допоміжний робітник.</p>
	Коллективна система оплати праці	<ol style="list-style-type: none"> 1) розраховується заробіток всієї бригади ($Z_{бр}$) як при прямій відрядній системі, 2) використовуючи бригадний розцінок цей заробіток розподіляється між членами бригади одним із таких методів:

	(бригадна)	<ul style="list-style-type: none"> - Метод годино-коефіцієнтів. Використовується тоді, коли всі члени бригади працюють в однакових умовах. - Метод коефіцієнта виконання норм.
	Акордна система	Передбачає встановлення розцінку працівникові або групі працівників не за окремі вироби чи операції, а за весь обсяг робіт із визначенням кінцевого строку його виконання. Ця система заохочує до скорочення строків виконання робіт і тому використовується при ремонтних роботах, ліквідації наслідків аварій тощо.

В умовах становлення ринкових відносин на багатьох підприємствах знайшла застосування безтарифна система оплати праці [63].

Фактична заробітна плата кожного працівника підприємства є часткою у фонді оплати праці всього колективу або колективу окремого підрозділу і залежить від кваліфікаційного рівня працівника (К), коефіцієнта трудової участі (КТУ) і фактично відпрацьованого часу (Тф). Кваліфікаційний рівень (К) встановлюється всім членам трудового колективу залежно від виконуваних функцій, рівня кваліфікації. КТУ також виставляється всім працівникам і затверджується Радою трудового колективу.

Розрахунок заробітної плати при використанні безтарифної системи проводиться в такій послідовності:

1. Визначається кількість балів (B_i), зароблена кожним i -тим працівником (або групою працівників одного рівня): $B_i = K \times T_{\phi} \times КТУ$

де T_{ϕ} - відпрацьована кількість людино-днів працівниками одного рівня або кількість днів, відпрацьована одним робітником.

2. Визначається загальна сума балів ($B_{\text{сум}}$), зароблена всіма працівниками підприємства або підрозділу: $B_{\text{сум}} = \sum_{i=1}^m B_i$, де m - кількість груп однакових кваліфікаційних рівнів або чисельність працівників.

3. Визначається частка (доля) d фонду оплати праці (ФОП), що припадає на один бал: $d = \frac{\text{ФОП}}{B_{\text{сум}}}$.

4. Обчислюється заробітна плата i -го працівника (Z_i): $Z_i = d \times B_i$.

Для управлінського персоналу безтарифна система оплати праці передбачає коригування їхнього заробітку залежно від обсягу реалізації продукції.

Контрактна система оплати праці ґрунтується на укладанні договору між роботодавцем і виконавцем, в якому обумовлюються режим та умови праці, права і обов'язки сторін, рівень оплати праці та інше. Договір може оплачувати час знаходження виконавця на підприємстві, фірмі (погодинна оплата праці) або конкретне виконане завдання (відрядна оплата).

Система участі у прибутках передбачає розподіл певної частини прибутку підприємства між його працівниками. Такий розподіл може проводитись у формі грошових виплат або розповсюдження акцій між працівниками підприємства. Впровадження такої системи викликane тим, що існуючі системи оплати праці не викликають у працівників реальної заінтересованості у значних загальних результатах роботи підприємства. А справедливий і зрозумілий для всіх розподіл частини прибутку між власником підприємства, адміністрацією, спеціалістами і робітниками створює умови для доброго психологічного клімату в колективі і процвітання підприємства [63].

Виплати з прибутків залежать від рівня витрат на виробництво, цін, фінансового стану підприємства, їх розміри визначаються окремою угодою між відповідними сторонами (при укладанні тарифних угод).

Системи участі у прибутках диференціюються на систему оцінки заслуг, систему преміальних виплат, систему колективного стимулювання, систему участі у прибутках залежно від продуктивності праці та ін.

Фонд тарифної заробітної плати погодинників ($\Phi_{\text{т.лог}}$) обчислюється за формулою:

$$\Phi_{\text{т.лог}} = \sum_{i=1}^3 \mathcal{C}_i \times \Phi_{\text{ді}} \times C_{\text{лі}} \times K_{\text{сеп.і}}, \text{ грн.}$$

де \mathcal{C}_i - чисельність погодинників, що працюють в і-тих умовах праці (нормальних, шкідливих, особливо шкідливих), чол.; $\Phi_{\text{ді}}$ - дійсний фонд часу

роботи одного погодинника при і-тих умовах праці, н-год./рік; C_{1i} - годинна тарифна ставка погодинника першого розряду при і-тих умовах праці, грн./год.; $K_{сер.і}$ - середній тарифний коефіцієнт погодинників при і-тих умовах праці, який визначається:

$$K_{сер.і} = \frac{\sum_{j=1}^6 \mathcal{C}_j \times K_j}{\sum_{j=1}^6 \mathcal{C}_j}$$

де \mathcal{C}_j - чисельність погодинників і-го розряду, чол.; K_j - тарифний коефіцієнту і-го розряду.

Фонд тарифної заробітної плати відрядників ($\Phi_{т.відр}$) визначається за формулою:

$$\Phi_{т.відр} = \sum_{i=1}^3 T_i \times C_{1i} \times K'_{сер.і}, \text{ грн.}$$

де T_i - сумарна трудомісткість робіт при і-тих умовах праці, н-год./рік; C_{1i} - годинна тарифна ставка відрядника першого розряду при і-тих умовах праці, грн./год.; $K'_{сер.і}$ - середній тарифний коефіцієнт відрядників при і-тих умовах праці, який обчислюється:

$$K'_{сер.і} = \frac{\sum_{j=1}^6 T_j \times K_j}{\sum_{j=1}^6 T_j}$$

де T_j - трудомісткість робіт по і-му розряду, н-год.

Просумувавши фонди тарифної заробітної плати погодинників і відрядників і доплати за преміальними системами, одержують фонд основної заробітної плати. Додавши до цього фонду інші види доплат, одержують годинний, денний, місячний і річний фонди оплати праці.

Системами оплати праці є тарифна та інші системи, що формуються на оцінках складності виконуваних робіт і кваліфікації працівників.

Тарифна система оплати праці включає: тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і професійні стандарти (кваліфікаційні характеристики).

Тарифна система оплати праці використовується при розподілі робіт залежно від їх складності, а працівників - залежно від кваліфікації та за розрядами тарифної сітки. Вона є основою для формування та диференціації розмірів заробітної плати.

Тарифна сітка (схема посадових окладів) формується на основі тарифної ставки робітника першого розряду та міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок (посадових окладів).

Схема посадових окладів (тарифних ставок) працівників установ, закладів та організацій, що фінансуються з бюджету, формується на основі:

- мінімального розміру посадового окладу (тарифної ставки), встановленого Кабінетом Міністрів України;
- міжпосадових (міжкваліфікаційних) співвідношень розмірів посадових окладів (тарифних ставок) і тарифних коефіцієнтів.

Вимоги до кваліфікаційних та спеціальних знань працівників, їх завдання, обов'язки та спеціалізація визначаються професійними стандартами або кваліфікаційними характеристиками професій працівників.

Порядок розроблення та затвердження професійних стандартів визначається Кабінетом Міністрів України.

Порядок розроблення та затвердження кваліфікаційних характеристик визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері праці та соціальної політики.

Коллективним договором, а якщо договір не укладався - актом роботодавця, виданим після погодження з виборним органом первинної профспілкової організації (профспілковим представником), а в разі відсутності

первинної профспілкової організації - з вільно обраними та уповноваженими представниками (представником) працівників, можуть встановлюватися інші системи оплати праці.

З початку 2017 року в Україні, замість єдиної тарифної системи оплати праці з'явилося дві різні: тарифна та інші системи, які формуються на оцінках складності виконуваних робіт і кваліфікації працівників.

У бюджетній сфері мінімальна тарифна ставка (посадовий оклад) встановлюється Кабміном.

У небюджетній сфері підприємства визначають тарифні ставки самостійно у колективних договорах.

При цьому мінімальна тарифна ставка не може бути нижчою за прожитковий мінімум, встановлений для працездатних осіб на 1 січня календарного року. На 1 січня 2018 року прожитковий мінімум для працездатних осіб був встановлений на рівні 1762 грн.

У разі тарифної системи оплати праці базою є тарифна ставка робітника 1-го тарифного розряду, яка не може бути меншою за мінімальний посадовий оклад (тарифну ставку), тобто у 2018 році – 1762 грн.

Визначаючи оклади (ставки) за іншими розрядами (посадами), до бази застосовують міжкваліфікаційні (міжпосадові) співвідношення розмірів тарифних ставок (посадових окладів).

Роботодавець відносить виконувані роботи до певних тарифних розрядів і присвоює кваліфікаційні розряди робітникам згідно з професійними стандартами (кваліфікаційними характеристиками) за погодженням із виборним органом профспілки або її представником.

А вимоги до кваліфікаційних і спеціальних знань працівників, їхні завдання, обов'язки та спеціалізацію визначають за професійними стандартами чи кваліфікаційними характеристиками.

Інші системи оплати праці чітко законодавством не визначені, але орієнтовані вони на індивідуальний підхід до встановлення зарплати

працівників залежно від особистих якостей, складності роботи, професійної кваліфікації, персонального внеску в результати роботи.

Безтарифна система передбачає гарантовану мінімальну частину оплати праці й непостійну частину, що залежить від результатів роботи.

Для запровадження «іншої системи оплати праці», її потрібно спочатку розробити і закріпити в колдоговорі. Якщо колективний договір не укладався, роботодавець вводить систему оплати праці наказом після погодження із виборним органом профспілки (її представником).

Оплата праці має певну структуру, яка визначається співвідношенням таких її частин: основної, додаткової та інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

- основної заробітної плати (винагорода за виконану роботу працівникам за тарифними ставками чи окладами і за відрядними розцінками за обсяг роботи);

- додаткової заробітної плати (винагорода за роботу понад встановлені норми, за окремі показники й особливі умови праці. Сюди відносяться доплати, надбавки, компенсації, що передбачені законодавством, премії за виконання виробничих завдань і функцій);

- інші заохочувальні та компенсаційні виплати (виплати за результатами роботи за рік, премії за спеціальними системами, компенсаційні грошові та матеріальні виплати, що не передбачені законодавством або виплачуються понад встановлені законом норми).

Знання структури оплати праці необхідне бухгалтеру для того, щоб визначити, на які рахунки чи субрахунки й статті витрат треба віднести нараховану заробітну плату, як робити розрахунки, заповнити фінансову звітність, визначити, чи обкладаються суми податками і зборами тощо.

1.3 Удосконалення обліку та аудиту персоналу підприємства

Протягом існування людства завжди існувала мрія про гармонійне, справедливе суспільство, де пріоритетною метою існування будуть потреби кожної особистості, кожного прошку населення. Гуманізація постіндустріального суспільства призводить до суттєвих зрушень у поглядах на роль праці у житті кожної людини з одного боку, та значення людського капіталу у різних виявах підприємницької ініціативи.

У країнах СНД вчені, які займаються проблематикою обліку та аудиту в трудовій сфері на рівні фірми, вивчають різноманітні напрямки аудиту людського капіталу, наприклад облік та аудит плинності кадрів, заробітної плати, ефективності системи мотивації, робочого місця та інше. Попри наявність значного доробку у розвитку різноманітних напрямків економічної думки, залишається слабо дослідженим облік та аудит інноваційного оновлення кадрів, насамперед його соціально-професійної складової.

Облік персоналу — важлива складова кадрового менеджменту та кадрового діловодства. На практиці дані зазначеного обліку широко використовуються під час розроблення поточних і перспективних планів розвитку персоналу, а також при обчисленні стажу роботи для призначення пенсій, оформленні дублікату трудової книжки в разі її втрати, видачі довідок працівникам тощо.

Аудит людського капіталу на рівні фірми повинен вивчати насамперед ефективну реалізацію трудового потенціалу кожного окремого робітника та сукупного трудового потенціалу персоналу всього підприємства у наступних підсистемах трудового потенціалу.:

Професійно-кваліфікаційна складова трудового потенціалу – необхідно провести аудит у наступних напрямках:

– аудит професійної структури персоналу кожного внутрішньогосподарчого підрозділу (відповідності ієрархічного рівня кадрів

та існуючих вакансій на підприємстві, пропорційної структури «синіх», «білих» та «золотих» «комерців», відповідність професій людського капіталу сучасним виробничо- господарським потребам підприємства);

– аудит кваліфікаційного рівня персоналу (відповідно до «хвиль» науково-технічного прогресу, інноваційного оновлення, вимог до кваліфікаційного рівня персоналу;

– аудит трудової мобільності (бажання персоналу мобільно змінювати робочі місця в межах одного підприємства – серед підрозділів, територіальних місць розташування, ієрархічних рівнів).

Демографічна підсистема трудового потенціалу персоналу – вік, стать, сімейний стан.

Соціально-культурна підсистема трудового потенціалу:

– аудит стану здоров'я працівників – з прискоренням темпу життя і прискоренням виробництва, підвищення навантаження на організм підвищується значущість таких якостей, як швидкість реакції, швидкість ухвалення рішення, зосередженість, уважність, стресостійкість, відповідальність, що значною мірою визначаються станом здоров'я людини. Тому не дивно, що ті підприємства (фірми), які широко впроваджують нові технології, одночасно витрачають значні засоби на заходи щодо зміцнення здоров'я своїх працівників, затвердження здорового способу життя. З'являються також нові критерії визначення професійної придатності. Оскільки зменшується частка місць переважно ручної праці, для якої велике значення мали фізична сила і витривалість, з'являється можливість зняття обмежень для осіб зі зниженою працездатністю (інвалідів). З іншого боку, оскільки повсюдно зростають вимоги до стану нервово-психічної системи працівника, його стресостійкості, усе більшого значення набуває соціальні фактори формування психічного здоров'я нації;

• аудит мотиваційних чинників – професійна придатність працівника тісно пов'язана з його мотивами. Науково-технічний

прогрес, як відомо, є найважливішим чинником зростання продуктивності суспільної праці, а, відповідно, і рівня життя працівників. Практика показує, що зі збільшенням розміру доходів істотно змінюється структура споживання, а разом з нею і структура мотивів і стимулів до праці. Все більш цінним стає вільний час, зміст і умови праці, морально- психологічний клімат у колективі й інші негрошові фактори;

- аудит освітнього рівня персоналу (здатність працівника виконувати певну роботу залежить від освітнього рівня).

Відповідальне ставлення до роботи, задоволення нею викликають бажання поліпшувати свій професійно-кваліфікаційний рівень. Один із найоб'єктивніших підходів щодо одержання даних для проведення організаційних змін (стосовно розглянутих вище моделей) – це проведення опитувань про ставлення зайнятих до роботи. Такі опитування, як правило, проводяться в масштабі всієї фірми, і при цьому респондент самостійно заповнює питальники чи анкети. Як свідчить досвід зарубіжних спеціалістів з менеджменту персоналу, опитування зайнятих з приводу їхнього ставлення до роботи особливо результативне для оцінки взаємовідносин у колективі, мотивації до праці, професійного навчання і перенавчання, ефективності діяльності керівництва і системи винагород та компенсації.

Але довічне наймання у сучасній Україні зустрічається дуже рідко, особливо у приватному секторі економіки. Тому при звільненні робітника починається третій етап аудиту у трудовій сфері – аудит при звільненні персоналу. Аудит професійно – кваліфікаційної якості колишнього працівника фірми треба проводити у два етапи. Перший етап – протягом двох останніх тижнів роботи працівника (це обумовлено українським законодавством – наприклад, при звільненні за власним бажанням – регулює стаття 38 Кодексу законів про працю, де вказано, що необхідно попередити у письмовій заяві роботодавця про бажання покинути посаду за 2 тижні до моменту

звільнення). При цьому необхідно визначити, що показники плинності кадрів та оновлення кадрового складу повинні містити не тільки кількісні дані, але насамперед якісні характеристики працівників, які покидають підприємство, їхній трудовий стаж, досвід, кваліфікація. Це говорить про те, наскільки стійке кадрове ядро фірми, які резерви поліпшення трудової мотивації працівників і підвищення конкурентоспроможності певного підприємства в залученні та збереженні висококваліфікованих кадрів.

Найпоширенішим засобом отримання інформації для проведення аудиту виступає „вихідне” інтерв'ю та анкети. Але на цьому етапі аудиту він повинен здійснюватися спеціалістами з відділу менеджменту через декілька причин: вони більш кваліфіковані, та найголовніше – більш об'єктивні, ніж безпосереднє оточення працівника, що звільняється. При проведенні вихідного інтерв'ю той, хто звільняється, розглядається як людина, яка знайшла в роботі організації недоліки, з якими вона не могла упоратись, а тому її відповіді на запитання стають важливішим джерелом інформації про резерви, які, можливо, не помічає керівництво. Але отримана інформація має суб'єктивний характер – людина, яка звільняється, ще залежить від керівництва з одного боку (насамперед, якщо необхідно отримати від керівництва рекомендацію), а з другого – можливе спотворення ставлення через образи.

Цих недоліків можна уникнути за допомогою четвертого етапу аудиту у трудовій сфері – через «пост вихідного інтерв'ю», проведеного особисто чи телефоном через 2-3 місяці після звільнення працівника. За цей період працівник більше не залежить від колишнього керівництва, вже має можливість порівняти своє становище на колишній роботі з новим. Ці та інші чинники роблять отриману інформацію для аудиту трудових ресурсів більш об'єктивною.

Але кожен етап аудиту персоналу повинен насамперед використовуватись для необхідних кадрових реформ у колективі. Якщо фірма

бажає залишитися конкурентоспроможною, вона повинна періодично проводити перестановку кадрів. Аудит у трудовій сфері допомагає керівництву виявити приховані достоїнства і недоліки персоналу, визначити резерви для підвищення трудових показників. Таким чином, перевірка стає науково обґрунтованим стимулом кадрових змін, вона не тільки готує ґрунт для змін, але може стати їх інструментом. Також це поліпшить психологічний клімат на підприємстві, бо кожен працівник буде знати, що він сам, його робота не байдужа керівництву фірми, і всі чинники призведуть до бажання удосконалити свій трудовий потенціал, насамперед його професійно-кваліфікаційну підсистему. Отже, аудит у трудовій сфері як елемент виявлення резервів підвищення ефективності і прибутковості фірми є одним із дієвих чинників економічної політики підприємства, зокрема, в українській економіці.

Але аудит трудових ресурсів повинен не тільки перевіряти наявний стан професійно-кваліфікаційної якості персоналу підприємства, а й допомогти розкрити «прихований» трудовий потенціал кожного робітника, насамперед творчі, інтелектуальні та інші здібності. Це обумовлено сучасним етапом постіндустріального суспільства, його інформаційної ери: щоб залишитися конкурентоздатним, підприємство повинно рухатися до інноваційного оновлення всієї сукупності капіталу, зокрема людського.

Особливість сучасного та перспективного розвитку полягає в тому, що необхідними і продуктивними в народному господарстві та в економіці взагалі стають гуманітарні, суспільні та особисті якості людини. Ця тенденція посилюється і набуває різного втілення. Передусім у теорію і практику економічного життя входять і одержують якісну і кількісну народногосподарську оцінку конкретні якісні характеристики людського фактору: освіта, знання, кваліфікація, навички, накопичений досвід, особисті якості (розум, здібності, різнобічний розвиток, активність, відповідальність, характер тощо). Продуктивного значення набувають такі гуманітарні та суспільні якості, як моральність, чесність, совісність, колективізм,

комунікабельність та ін. Тому аудит трудового потенціалу фірми, кожного працівника повинен розкривати все найкраще у людському капіталі та розвивати його якісні сторони.

Інноваційні зрушення у якісному складі кадрів підприємства ведуть до підвищення професійно- кваліфікаційних розрядів чи категорій, що зумовлює:

- збільшення основної заробітної плати (згідно із Законом України «Про оплати праці» [35]), що призведе до збільшення нарахувань зборів у фонди державного соціального страхування та податків у бюджет (згідно з Податковим Кодексом України [79]);

- збільшення валових витрат та відповідно надалі зменшення суми бухгалтерського прибутку, які підлягають оподаткуванню (згідно з Податковим Кодексом України [79]);

- збільшення собівартості виготовленої продукції, робіт, послуг (багатьох законодавчих та нормативних документів, наприклад П (С) БО № 16 «Витрати» [78]), а це призведе до зміни ціни продажу та зміни у відносинах з покупцями;

- на період окупності проектів з удосконалення якісного складу персоналу зменшення виплати дивідендів та інших виплат власникам підприємства;

- інші зміни у фінансово-економічному стані підприємства.

Трудові ресурси є основою потенціалу виробництва і визначають його якість і розмір залежно від якості й розміру наявної у них робочої сили. Крім того, на якість цієї характеристики людського капіталу галузі впливають зовнішні чинники - економічна і соціальна політика держави, рівень розвитку економіки, демографічні процеси. Особливість сучасного та перспективного розвитку полягає в тому, що необхідними і продуктивними в народному господарстві та в економіці взагалі стають гуманітарні, суспільні та особисті якості людини. Ця тенденція посилюється і набуває різного втілення. Передусім, у теорію і практику економічного життя входять і одержують

якісну і кількісну народногосподарську оцінку конкретні якісні характеристики людського фактору: освіта, знання, кваліфікація, навички, накопичений досвід, особисті якості (розум, здібності, різнобічний розвиток, активність, відповідальність, характер тощо).

Оскільки сьогодні проблема удосконалення обліку та аудиту персоналу підприємства в інноваційних зрушеннях є надзвичайно актуальною, а база методик визначення цих трансформацій досить невелика і опрацьована мало, перспективи подальших наукових розробок у цьому напрямку значні, а самі дослідження необхідні

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ ЯК ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА АУДИТУ

2.1. Облік відпрацьованого часу та виробітку працівників

Облік особового складу веде відділ кадрів. Фактична чисельність усіх робітників підприємства визначається списковим складом. Кадрову документацію відобразимо за допомогою рисунка 2.1.

Рух особового складу оформляється первинними документами і наказом, (розпорядженням) по підприємству про прийом, переведення, звільнення, надання відпустки [25].

На кожного робітника у відділі кадрів відкривають особову картку, в якій вказують необхідні анкетні дані про робітника і всі зміни, що відбуваються в його роботі.

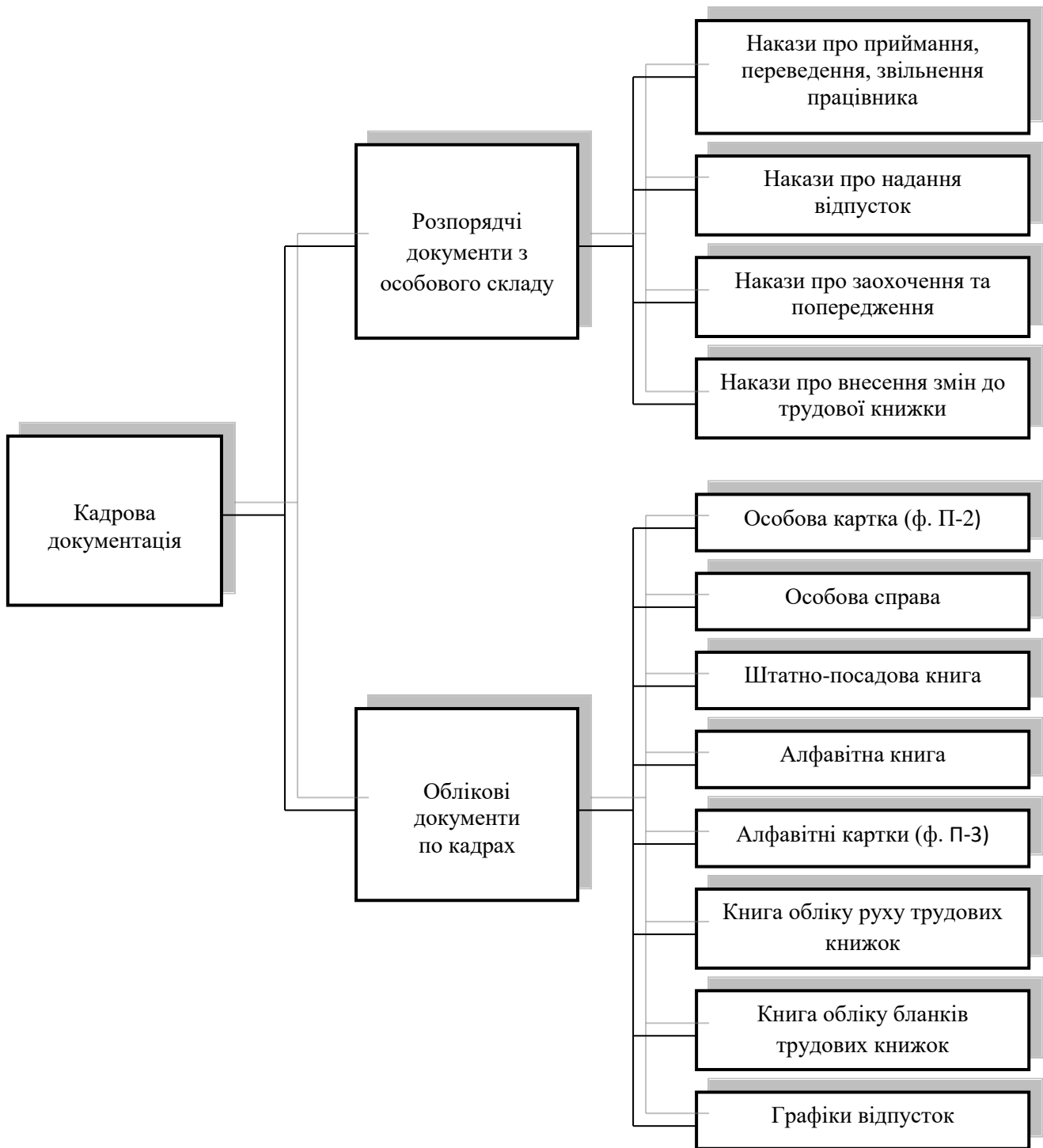


Рис. 2.1. Кадрова документація

При прийомі на роботу в реєстрових документах кожному робітникові присвоюють табельний номер. У випадку звільнення чи переведення на іншу роботу табельний номер працівника, як правило, не присвоюють іншому працівникові на протязі 1-2 років.

Зведені дані про чисельність і склад робітників підприємства складають на основі особових карток. Шляхом співставлення цих відомостей з плановими даними здійснюють контроль за додержанням встановленої чисельності робітників.

В тісному зв'язку з обліком чисельності робітників організований оперативний облік робочого часу, який необхідний для контролю за станом трудової дисципліни, для розрахунку заробітної плати і для складання звітності по праці [25].

Облік використання робочого часу ведеться у таблиці. Завданням табельного обліку є забезпечення:

- контролю за явкою на роботу, залишенням робочого місця;
- виявлення причин запізнь або неявки на роботу;
- одержання даних про фактично відпрацьований час робітниками, складу робочого часу.

Облік робочого часу ведуть у людино-годинах і людино-днях. Для цього використовують щомісячні таблиці типових форм або табельні картки. У таблиці навпроти прізвища кожного працівника вказують: загальну кількість днів явок, розділяючи на фактично відпрацьовані дні і дні цілоденних простоїв, якщо вони мали місце; загальну кількість неявок, вказуючи причини, недопрацьовані години (запізнення, передчасне залишення робочого місця); загальну кількість відпрацьованих годин, в тому числі понаднормово в нічний час. Для цього використовують умовні позначки: Б - хвороба, П - прогул, В - відпустки, К - відрядження. Табелі ведуть табельники чи керівники виробничих підрозділів за місцем роботи працівників. У кінці місяця таблиці підсумовують, підписують і здають в бухгалтерію, де їх після перевірки використовують для складання розрахунково-платіжних відомостей та звітності про використання робочого часу. Записи в таблиці і виключення з нього робітників проводиться лише на основі оформлених документів по обліку основного складу (записів про прийом, звільнення, переведення, наказів).

На окремих підприємствах табельний облік ведуть в табелях по спрощеній формі. У цьому випадку у таблиці відмічають лише відхилення від нормативної тривалості робочого дня.

На практиці використовують способи табельного обліку наведені на рисунку 2.2.

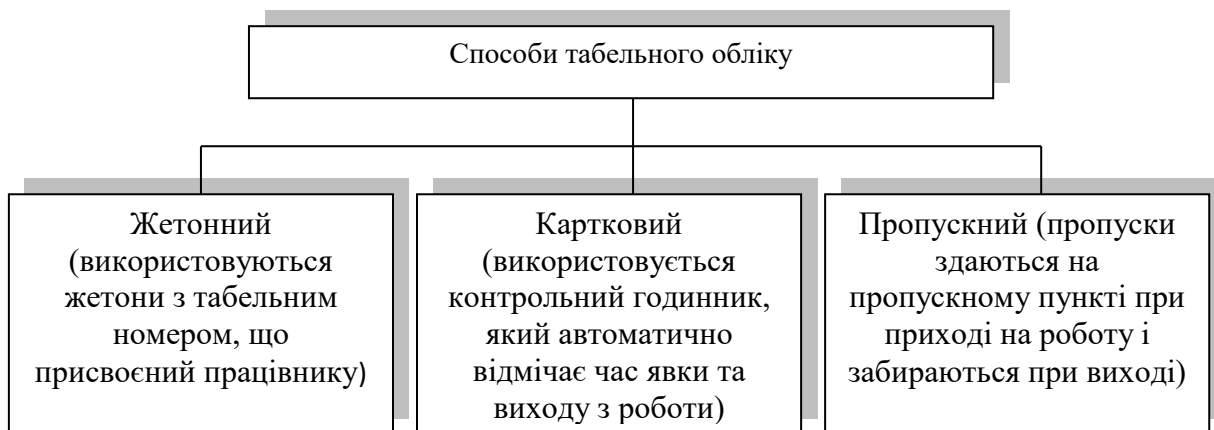


Рис. 2.2. Класифікація та характеристика способів табельного обліку

При плануванні робочого часу виходять з середньої норми праці на місяць у годинах для працівників з різною тривалістю робочого тижня.

Табель є єдиною основою для нарахування заробітної плати категоріям працівників з погодинною оплатою праці. Для нарахування заробітної плати працівникам з погодинною формою оплати праці необхідна інформація про посадові оклади (ставки) за штатним розписом, присвоєні кваліфікаційні розряди працівникам (на підставі наказів по підприємству).

Розрахунки з оплати праці з працівниками можуть здійснюватися за одним із варіантів:

- шляхом складання розрахунково-платіжних відомостей, в яких суміщаються два реєстри обліку;
- шляхом складання розрахункових відомостей, а виплата проводиться за ордерами або платіжними відомостями.

Для забезпечення правильності нарахування заробітної плати працівникам - відрядникам необхідно правильно обліковувати виробіток продукції або виконаний обсяг робіт кожним із них.

Виконання завдання, на яке встановлені норми використання робочого часу і відрядні розцінки, називають виробітком. Метою обліку виробітку є відображення показників, які характеризують кількість і якість виготовленої продукції, визначення розміру заробітної плати робітників.

Для обліку виробітку в залежності від технології виробництва використовуються наступні первинні документи (рис.2.3):



Ри.с 2.3. Первинні документи з обліку виробітку працівників

Організація обліку виробітку залежить від ряду факторів, основними з яких є: організація і технологія виробництва; ступінь різноманітності і складності продукції, яка виготовляється, оснащеності виробництва засобами для автоматичного підрахунку виготовленої продукції, методу визначення собівартості продукції.

В залежності від характеру технологічного процесу і умов організації праці технологічне завдання може виконуватись одним або кількома робітниками. За кожним робітником закріплюється одна або декілька операцій. Виконання роботи приймається після кожної технологічної операції або за заключною операцією. Усе це зумовлює необхідність використання різних за

формою і змістом первинних документів для обліку виробітку. Їх розробляють на підприємстві з врахуванням конкретних умов праці, у яких протікає виконання технічного завдання [21].

Розглянемо документацію виробітку, яку застосовують до різних типів організації і технології виробництва.

Наряди на роботу використовуються на підприємствах, в цехах і дільницях з дрібносерійним і індивідуальним характером виробництва. В залежності від завдання використовуються різні форми нарядів: наряд на одного робітника на виконання ряду операцій (індивідуальний наряд); наряд на групу робітників, які виконують роботу бригадою (бригадний наряд). На основі технологічних карт і виробничої програми в наряді вказують: зміст завдання і місце його виконання, виконавці роботи, нормований час і розцінку за одиницю виробітку. Таким чином, до початку роботи в наряді зафіксовані всі необхідні дані для виконання завдання. Після закінчення роботи в наряді відмічають кількість прийнятої якісної продукції, кількість забракованої продукції, вказують причини і винуватців браку.

В серійних виробництвах, де ведеться послідовна обробка деталей і наступний їх збір у вузли та готові вироби, основним документом для обліку виробітку є маршрутні листи. В них вказується виробниче завдання і перераховуються операції у тій послідовності, яка вказана у технологічній карті. Прийом виробітку після кожної операції дозволяє контролювати рух і збереження всієї партії вихідної сировини від першої до останньої операції.

На підприємствах з середнім і масовим характером виробництва, де робочі цехи постійно виконують однорідні роботи, основним первинним документом за обліком виробітку є змінний рапорт. Він відображає виробіток окремих робітників або бригади за зміну. У рапорті до початку роботи (зміни) вказується технологічне завдання і час; по закінченні зміни майстер (чи контролер) приймає продукцію.

Обов'язковою умовою закриття змінного рапорту є балансування руху і залишку сировини і матеріалів. Кількість сировина і матеріали, яку витратили на виготовлення продукції (якісної і забракованої) разом сировиною і матеріалами, яка залишилася необробленою на робочих місцях повинна дорівнювати кількості, яка була видана до початку робочої зміни. Це запобігає можливості приховання браку.

Первинним документом за обліком виробітку бригади є відомість прийому продукції за кінцевою операцією. Виробіток продукції кожним членом бригади обліковує майстер (бригадир). Дані відомості слугують для визначення кількості якісної продукції (прийнятої за кінцевою операцією за звітний місяць) і браку, для контролю виконаного виробничого завдання бригадою, для визначення виробітку за сумарною розцінкою і підрахунку загальної суми заробітної плати, яка належить бригаді. При розподілі бригадного заробітку враховують і коефіцієнт трудової участі кожного члена бригади.

Крім оплати відпрацьованого часу, виконаного обсягу робіт і виготовленої продукції, заробітну плату нараховують відповідно до діючого законодавства і за іншими умовами або причинами, що мають відношення до діяльності даного підприємства. Так, операції, що не передбачені технологічним процесом оплачуються за допомогою листкамів на доплату. Оплату часу простою не з вини робітників оформляють листком обліку простою. На оплату за виправлення браку виписують окремий наряд з відміткою «Виправлення браку».

2.2 Облік нарахування заробітної плати та розрахунків із працівниками

Для відображення операцій із нарахування заробітної плати та утримань з неї призначено рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» який має такі субрахунки: 661 «Розрахунки за заробітною платою»; 662 «Розрахунки з депонентами»; 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога за тимчасовою непрацездатністю, інші нарахування, за дебетом – виплата заробітної плати, премій, допомоги тощо, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчими документами, вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів в рахунок заробітної плати та інші утримання із сум оплати праці персоналу.

Заробітна плата складається із основної та додаткової заробітної плати, а також інших заохочувальних компенсаційних виплат. Які саме виплати безпосередньо відносяться до цих складових визначено Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженою наказом Державного комітету статистики України від 13.01.2004 р. № 5 [68]. Разом з тим Інструкцією передбачено, що до складу інших заохочувальних і компенсаційних виплат, поряд із багатьма іншими спірними складовими, належать заохочення до ювілейних і пам'ятних дат, а також матеріальна допомога (оздоровчі, екологічні та інші виплати). Однак, на нашу думку, оскільки заробітна плата - це винагорода працівникам за виконану роботу, то матеріальна допомога та виплати до ювілейних дат не можна відносити до заробітної плати. Такі виплати доцільніше включати до доходу працівника (це поняття дещо ширше, ніж термін «заробітна плата»).

У даному випадку хочемо безпосередньо вказати на невідповідність назви субрахунків рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» і тих виплат працівникам підприємства, які здійснюються через нього.

Поточні виплати працівникам включають заробітну плату 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, в якому працівники виконують відповідну роботу тощо.

Отже, виходячи із викладеного, пропонуємо внести зміни в структуру рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (див. рис. 2.4) .

Проаналізувавши структуру рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівниками» пропонуємо внести до нього низку змін.

Аналітичний облік розрахунків з персоналом ведеться по кожному працівникові, видах виплат і утримань. Сума нарахованих заробітних плат по всіх працівниках дорівнює обороту по кредиту синтетичного рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» за звітний період. Сума всіх утримань із заробітної плати працівників і сума виплаченої заробітної плати дорівнюватиме обороту по дебету даного рахунку, а кредитове сальдо – дорівнюватиме сумі в графі розрахунково-платіжної відомості «сума, що належить до виплати».

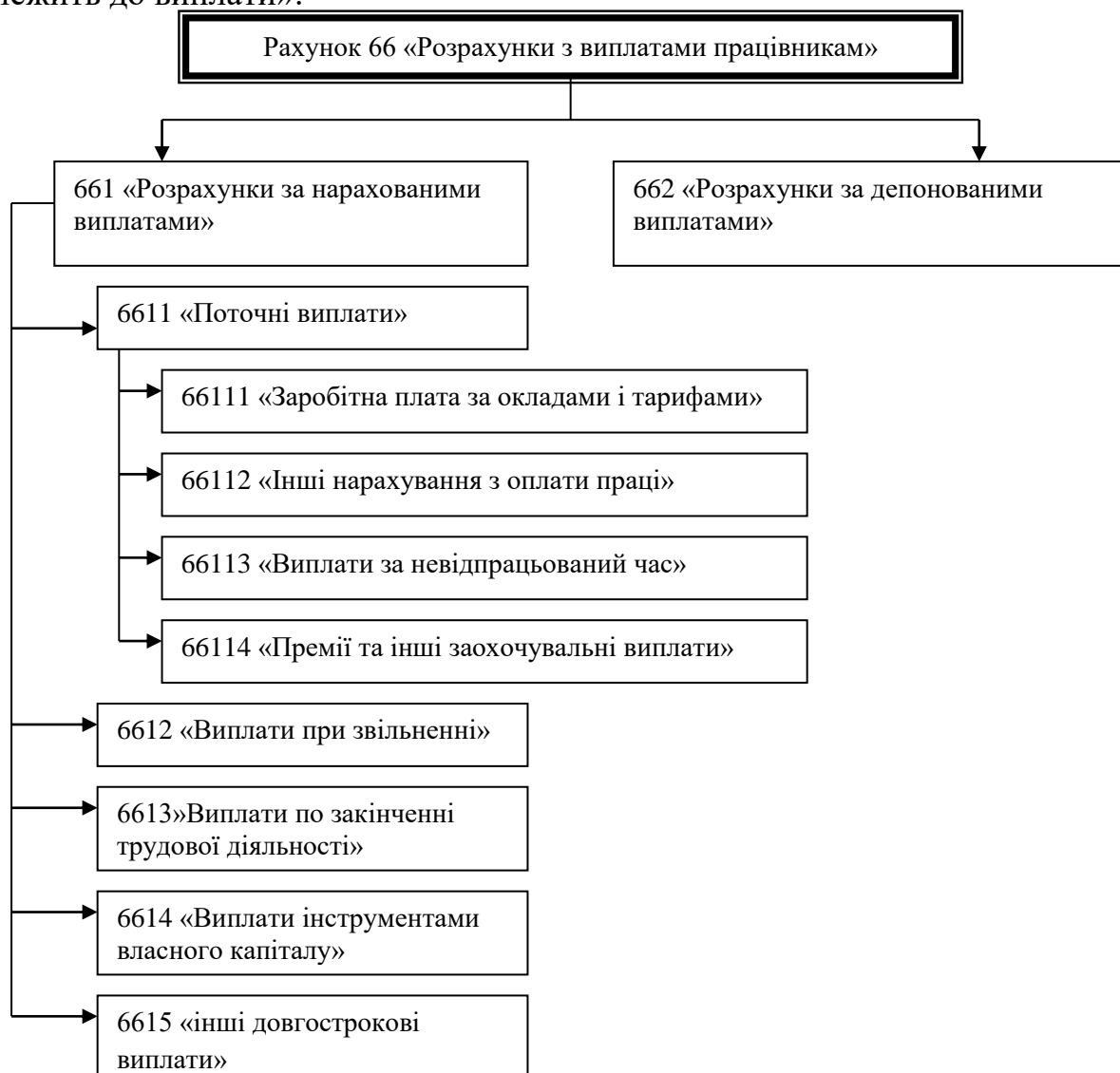


Рис. 2.4. Структура рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

Відображення затрат підприємства, у тому числі і затрат на оплату праці, можна здійснювати трьома способами: за допомогою рахунків тільки класу 9 «Витрати діяльності»; за допомогою рахунків класів 8 і 9; малими і неприбутковими підприємствами — тільки за допомогою рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

При почасовій оплаті праці вихідними даними для нарахування заробітної плати є дані по обліку використання робочого часу та кваліфікація чи посада працівника. Зарплата при цій формі визначається шляхом множення тарифної ставки на кількість відпрацьованого часу. Якщо зарплата нараховується по окладу, то її розмір визначається виходячи з окладу і кількості відпрацьованих днів у звітному періоді.

При відрядній оплаті праці основою для нарахування зарплати є дані про виробіток і розцінки, які встановлюються на одиницю продукції. Зарплата визначається шляхом множення розцінки на кількість продукції. Оскільки облік виробітку може вестися в декількох документах за звітний місяць, то для нагромадження даних про виробіток на кожного робітника складається нагромаджувальна картка виробітку і заробітної плати.

В умовах бригадної форми організації праці заробітна плата і премії нараховуються всій бригаді, а потім нарахована сума розподіляється між членами бригади пропорційно кількості відпрацьованого кожним робітником часу з врахуванням його кваліфікації. Обчислення для цього роблять у такій послідовності:

- спочатку множать відпрацьований час кожним робітником на їх погодинні тарифні ставки і їх сумуванням знаходять заробіток всієї бригади за тарифними ставками;
- визначають відношення суми відрядного заробітку бригади до заробітної плати її членів за тарифними ставками (коефіцієнт приробітку);

- множенням заробітку по тарифній ставці кожного члена бригади за фактично відпрацьований час на коефіцієнт приробітку знаходять відрядний заробіток окремих членів бригади.

Крім того, законодавством встановлюється скорочена тривалість робочого часу для окремих категорій працівників (учителів, лікарів та ін.). Скорочена тривалість робочого часу може встановлюватись за рахунок власних коштів на підприємствах і в організаціях для жінок, які мають дітей віком до 14 років або дитину-інваліда. Згідно зі ст. 69 Господарського кодексу підприємство самостійно встановлює для своїх працівників скорочений робочий день та інші пільги. При розрахунку балансу робочого часу слід мати на увазі, що згідно зі ст. 53 КЗпП напередодні святкових і неробочих днів (ст. 73 цього Кодексу) тривалість роботи працівників, крім працівників, зазначених у ст. 51 Кодексу, скорочується на одну годину як при п'ятиденному, так і при шестиденному робочому тижні, а напередодні вихідних днів тривалість роботи при шестиденному робочому тижні не може перевищувати 5 год.

З метою створення сприятливих умов для святкування, а також раціонального використання робочого часу розпорядженням Кабінету Міністрів України рекомендується переносити робочі дні для працівників, яким встановлено п'ятиденний робочий тиждень з двома вихідними днями у суботу та неділю. У зв'язку з тим, що зазначене розпорядження має рекомендаційний характер, рішення про перенесення робочих днів приймається роботодавцем самостійно шляхом видання наказу чи іншого розпорядчого документа. Прийняте роботодавцем рішення про перенесення робочих днів змінює графік роботи підприємства, установи, організації та норму тривалості робочого часу у місяцях, в яких запроваджено перенесення робочих днів. Тому всі дії щодо надання відпусток, виходу на роботу мають здійснюватися за зміненим у зв'язку з перенесенням робочих днів графіком роботи підприємства. При цьому слід враховувати, що у разі перенесення робочого дня, який передуює святковому

чи неробочому дню, на інший вихідний день для збереження балансу робочого часу за рік тривалість роботи у цей перенесений робочий день має відповідати тривалості передсвяткового робочого дня, як це передбачено ст. 53 КЗпП. Законодавством не встановлено єдиної норми тривалості робочого часу на рік.

Варто зазначити, що робота у святкові та неробочі дні оплачується в подвійному розмірі, зокрема:

- відрядникам – за подвійними відрядними розцінками;
- працівникам, праця яких оплачується за годинними або денними ставками – в розмірі подвійної погодинної або денної ставки;
- працівникам, які отримують місячний оклад – у розмірі одинарної погодинної або денної ставки понад оклад, якщо робота у святковий і неробочий день здійснювалась в межах місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної погодинної або денної ставки понад оклад, якщо робота здійснювалась понад місячну норму.

Державні гарантії та відносини, що по'язані з відпусткою, регулюються в нашій країні Конституцією України, Законом України «Про відпустки», Кодексом законів про працю (КЗпП) та іншими законами і нормативно-правовими актами України. Зокрема, Закон України «Про відпустки» [35, 36, 52] визначає умови, тривалість і порядок їх надання всім працівникам у зручний для них час. Відпустки поділяються на щорічні (основна, додаткова за шкідливі та важкі умови праці, додаткова відпустка за особливий характер праці, інші додаткові відпустки), додаткові відпустки в зв'язку з навчанням, творчі відпустки, соціальні відпустки (у зв'язку з вагітністю та пологами; по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку; додаткова відпустка працівникам, які мають дітей – рис. 2.5).



Рис. 2.5. Види відпусток працівників

Основна відпустка гарантована працівнику незалежно від того, де він працює і яку роботу виконує.

Додаткова відпустка надається у випадку особливих умов і характеру роботи, тобто визначальними стають особливі обставини, передбачені законодавством або колективним договором.

Тривалість щорічної основної відпустки, як правило, становить 24 календарних дні за відпрацьований рік. Але для деяких категорій працівників тривалість щорічної основної відпустки буде більшою.

Сума відпускних визначається згідно з Порядком обчислення середньої заробітної плати, затвердженим постановою КМУ [80]

Цей розрахунок можна показати у вигляді формули:

$$B = \left(\frac{M}{365 - C} \right) \times N$$

де B — сума відпускних;

M — сумарний заробіток працівника за останні 12 місяців;

365 — кількість днів у році;

C — число святкових і неробочих днів, передбачених законодавством;

N—тривалість відпустки в календарних днях.

Якщо працівник відпрацював менше року, то середня зарплата обчислюється виходячи з виплат за фактичний час роботи, тобто з першого числа місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, в якому надається відпустка. При цьому вираховуються святкові і неробочі дні за даний період. Якщо середня зарплата, обчислена для оплати відпустки виявилася меншою за розмір мінімальної зарплати (у 2018 р. це 3723 грн), то доплата до розміру мінімальної зарплати не проводиться.

Всі виплати включаються до розрахунку середньої заробітної плати в тому розмірі, в якому вони нараховані, без вирахування сум утриманих податків та інших стягнень.

Оплата щорічних відпусток входить до фонду додаткової заробітної плати. Порядок її оподаткування аналогічний порядку оподаткування основної заробітної плати.

Унаслідок нерівномірності надання відпусток працівникам протягом календарного року та їх значної тривалості (як правило, відпустки надаються в теплий період року), виникає необхідність створення резерву на оплату відпусток з метою усунення негативного фактора, пов'язаного з додатковими витратами на оплату праці та її включенням у собівартість продукції. Створення резерву відбувається за рахунок рівномірного включення у собівартість продукції витрат на оплату відпусток.

Тривалість щорічної основної відпустки становить не менше 24-ох календарних днів за відпрацьований рік. Законом регулюється надання відпусток в окремих галузях промисловості та для окремих категорій працівників (осіб до 18-ти років, інвалідів, працівників освіти і науки, працівників з ненормованим робочим днем тощо). Отже, для оплати відпусток необхідні значні кошти, віднесення яких на собівартість продукції може значно вплинути на рівень її рентабельності. Для забезпечення рівномірного

включення таких витрат у собівартість продукції використовується прийом створення резерву.

Для нарахування резерву на відпустки необхідно визначити норматив у процентах до фонду оплати праці. Для розрахунку процента відрахувань на створення резерву оплати відпусток необхідно згрупувати всіх працюючих (резерв створюється на всі їх категорії) за тривалістю відпусток у днях, визначити кількість людино-днів відпустки для кожної групи та в цілому по підприємству. Способом складання відношення людино-днів відпустки до планового фонду робочого часу всього персоналу знаходиться процент відрахувань у резерв оплати відпусток.

За умови перевищення індексу споживчих цін (те саме, що і індекс інфляції) більше, ніж на 103%, роботодавці повинні здійснювати індексацію заробітної плати своїх працівників. Збільшення заробітної плати через індексацію проводять з першого числа місяця, що слідує за місяцем, у якому Державною службою статистики оприлюднені індекси споживчих цін. Індексують заробітну плату за окладами і тарифами, включаючи доплати і надбавки у межах прожиткового мінімуму, встановленого для відповідних соціальних і демографічних груп населення. Індексація провадиться відповідно до Закону України «Про індексацію грошових доходів населення».

Допомоги із соціального страхування не є заробітною платою. Але вони нерозривно з нею пов'язані. По-перше, частина допомог виплачується за рахунок коштів працедавця. По друге, розмір більшості виплат визначається виходячи з середньої заробітної плати. Найпоширеніший вид соціальної допомоги – допомога з тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві.

Порядок розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності описує Порядок № 1266 [81]. Для розрахунку лікарняних необхідно середню заробітну плату за один календарний день помножити на понижувальний відсоток

страхового стажу та на кількість календарних днів непрацездатності. За даним алгоритмом розраховуються лікарняні у двох частинах, а саме:

- оплата перших 5-ти календарних днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми непов'язаної з виробництвом – здійснюється роботодавцем в найближчий строк для виплати зарплати. Дана сума відноситься до витрат підприємств, установ, організацій;

- оплата, починаючи з 6 календарного дня тимчасової непрацездатності – оплачується ФСС на основі складеної заяви-розрахунку, що подається у відділення фонду, де роботодавець перебуває на обліку Після цього з фонду надходить фінансування на спецрахунок роботодавця. Виплата допомоги відбувається у найближчий після отримання фінансування строк виплати зарплати.

В інших випадках (догляд за дитиною, хворим членом сім'ї) лікарняні з 1 дня виплачуються за рахунок ФСС (ч. 3-10 ст. 22 Закону № 1105). Також це стосується і лікарняних внаслідок захворювання застрахованим інвалідам, які працюють на підприємствах та в організаціях товариств УТОГ і УТОС.

Порядок розрахунку лікарняних можна представити за допомогою таких етапів:

- визначення розрахункового періоду. Розрахунковий період – це той проміжок часу, який враховує виплати при розрахунку лікарняних (розраховується в кал. днях). У загальному випадку це кількість календарних днів за 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю настання страхового випадку

- виплат за розрахунковий період. Види виплат, які можна або ні включати до заробітку за розрахунковий період визначають відповідно до Порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 26.09.2001р. №1266 .

При розрахунку лікарняних беруться повністю усі календарні дні, включаючи святкові і неробочі дні, як при розрахунку середньої зарплати, так і при визначенні кількості днів непрацездатності. В розрахунковий період не включається невідпрацьований час через такі чотири поважні причини:

- хвороба,
- відпустка по вагітності та пологах, відпустка по догляду за дитиною до 3 років (6 років за медичним висновком),
- відпустка «за свій рахунок»

Сума лікарняних у розрахунку на місяць не повинна перевищувати розміру максимальної величини бази нарахування ЄСВ, яку 2018 р. становить 15 мінімальних зарплат, або 55845 грн). Це означає, що сума лікарняних в розрахунку на один день, наприклад, січня 2018 р. має не перевищувати 1834,59 грн ($=55845/30,44$, де 30,44 – середньомісячна кількість днів у місяці на основі п. 4 Порядку № 1266)..

Існують спеціальні обмеження для застрахованих осіб, страховий стаж яких упродовж останніх 12 місяців складає менше 6 місяців. Наприклад, страховий стаж працівника складає 6 місяців за останній рік, а перед цим він півроку був безробітним без отримання доходів, то лікарняні визначаються виходячи з нарахованої зарплати (доходу), з якої сплачувалися страхові внески, але не більше за розмір допомоги, обчисленої з мінімальної зарплати, встановленої на час настання страхового випадку.

Понижувальний відсоток страхового стажу визначається при розрахунку лікарняних на основі страхового стажу. При страховому стажі до 3 років – понижувальний 50 %; від 3 до 5 років –60% ; від 5 до 8 років – 70%; понад 8 років – 100 %

Незалежно від страхового стажу за умови надання копій відповідних посвідчень, які дають право на пільгу:

- особи, віднесені до 1-3 категорій «чорнобильців»;

- ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» від 22.10.1993 р. № 3551. Учасники АТО також мають такий статус (п. 19 ст. 6 цього закону);
- донори, які мають право на пільгу відповідно до ст. 10 Закону України «Про донорство крові та її компонентів».

Підставою для виплати лікарняних, пов'язаних з травмою на виробництві, тако є листки непрацездатності. Порядок розрахунку виплат за такими лікарняними аналогічний порядку, встановленому для інших допомог, які виплачуються на підставі листків непрацездатності. При цьому є одна особливість. Розмір лікарняних, пов'язаних із травмою на виробництві не залежить від страхового стажу, тобто вони виплачуються в повному обсязі, а не з врахування коефіцієнту, що враховує страховий стаж.

2.3. Облік утримань із заробітної плати

Утримання із заробітної плати — це податки, які утримуються з суми доходу яка виплачується працівнику, проте їх перерахування до відповідних бюджетів покладено на роботодавця.

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді зарплати, на суму ПСП, що передбачено п. 169.1 ПКУ. Своєю чергою, ПСП застосовуємо до доходу (у вигляді зарплати), нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця, якщо розмір такого доходу не перевищує суми, котра дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи станом на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 й округленого до найближчих 10 грн (пп. 169.4.1 ПКУ).

При розмірі прожиткового мінімуму для працездатної особи станом на 01.01.2018 у сумі 1762 грн граничний дохід для застосування ПСП у 2018 році становитиме: $1762 \text{ грн} \times 1,4 = 2470 \text{ грн}$. Однак розмір мінімальної зарплати з

01.01.2018 становить 3723 грн. Тож менше цієї величини не може нараховуватися зарплата працівникові за виконану місячну норму праці. Отже, виходить, ПСП не застосовуватиметься до доходів переважної більшості працівників, бо розмір їх зарплати має бути вищим за 3723 грн, а граничний дохід для застосування ПСП на 2018 рік — 2470 грн. Вказаний граничний розмір зарплати для застосування пільги залишається незмінним у 2018 році і діятиме до 31 грудня п.р. включно.

Розмір загальної ПСП на 2018 рік сягає 50% розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), установленого законом на 1 січня звітного податкового року (пп. 169.1.1 ПКУ):

$$1762 \text{ грн} \times 50\% = 881 \text{ грн.}$$

Законом України «Про Державний бюджет України на 2018 рік» від 07.12.2017 р. № 2246-VIII встановлено такі розміри основних мінімальних соціальних стандартів у 2018 році:

1) мінімальна зарплата:

- у місячному розмірі: з 1 січня — 3723 грн;
- у погодинному розмірі: з 1 січня — 22,41 грн.

2) прожитковий мінімум на одну особу в розрахунку на місяць у розмірі з 1 січня 2018 року — 1700 грн, з 1 липня — 1777 грн, з 1 грудня — 1853 грн, а для основних соціальних і демографічних груп населення:

- дітей віком до 6 років: з 1 січня 2018 року — 1492 грн, з 1 липня — 1559 грн, з 1 грудня — 1626 грн;
- дітей віком від 6 до 18 років: з 1 січня 2018 року — 1860 грн, з 1 липня — 1944 грн, з 1 грудня — 2027 грн;
- працездатних осіб: з 1 січня 2018 року — 1762 грн, з 1 липня — 1841 грн, з 1 грудня — 1921 грн;
- осіб, які втратили працездатність: з 1 січня 2018 року — 1373 грн, з 1 липня — 1435 грн, з 1 грудня — 1497 грн.

Отже, загальною ПСП зможуть скористатися лише працівники, які трудяться на умовах неповного робочого часу та й то не завжди.

Приміром, якщо працівник трудиться на 0,6 ставки, то гарантований мінімальний розмір його зарплати становить:

$$3723 \text{ грн} \times 0,6 = 2233,80 \text{ грн.}$$

Тож, якщо йому нарахували зарплату в такому розмірі, він матиме право на загальну ПСП.

Або, наприклад, працівник трудиться на 0,5 ставки, йому нарахували зарплату в розмірі:

$$3723 \text{ грн} \times 0,5 = 1861,50 \text{ грн, тоді в нього теж є право на загальну ПСП.}$$

Адже обмежень щодо графіка й умов роботи працівників норми ПКУ не містять. Він визначає лише граничний розмір зарплати, отримуваний від одного роботодавця, який надає право на застосування ПСП, — він не має перевищувати у 2018 році 2470 грн (пп. 169.4.1 ПКУ).

1. Рахуємо податок на доходи фізичних осіб: $3723 \times 18\%$ (ставка податку на доходи фізичних осіб) = 670,14 грн.

2. Рахуємо військовий збір: $3723 \times 1,5\%$ (ставка військового збору) = 55,85 грн.

3. Рахуємо єдиний внесок: $3723 \times 22\%$ (ставка ЄСВ) = 819,06 грн.

Утримання – 725,99 грн. (670,14 грн. + 55,85 грн.)

До виплати працівникові – 2997,01 грн. (3723 грн. – 670,14 грн. – 55,85 грн.)

Розглянемо порядок оподаткування заробітної плати особам, які виховують дітей. ПСП на дітей передбачено абз. 2 пп. 169.4.1 ПКУ. Згідно із цією нормою, граничний розмір доходу, котрий надає право на отримання ПСП одному з батьківу випадку та в розмірі, передбачених пп. 169.1.2 ПКУ та пп.п. «а» і «б» пп. 169.1.3 ПКУ, визначається як добуток граничного розміру доходу для застосування ПСП і відповідної кількості дітей (у 2018 році — 2470 грн x кількість дітей). Тобто за наявності в працівника 2-х і більше дітей до 18-ти

років граничний розмір доходу для застосування ПСП зростає кратно кількості дітей і на 2018 рік становитиме:

- якщо двоє дітей — 4940 грн (2470 грн × 2);
- якщо троє дітей — 7410 грн (2470 грн × 3).

Отже,

1. Рахуємо податок на доходи фізичних осіб: $(5900 - (881 \times 3 \text{ дітей})) \times 18\%$ (ставка податку на доходи фізичних осіб) = 586,26 грн.

2. Рахуємо військовий збір: $5900 \times 1,5\%$ (ставка військового збору) = 88,50 грн.

3. Рахуємо єдиний внесок: $5900 \times 22\%$ (ставка ЄСВ) = 1298 грн.

Утримання – 674,76 грн. (586,26 грн. + 88,50 грн.)

До виплати працівникові – 5225,24 грн. (5900 грн. – 586,26 грн. – 88,50 грн.)

Оскільки заробітна плата дружини/матері 3723 грн. – більша за 2470 грн., вона не має право на застосування ПСП. Утримання становлять 725,99 грн.; «на руки» – 2997,01 грн. (3723 грн. – 725,99 грн.)

Певні категорії громадян мають право на отримання соціальної пільги більшого розміру, а саме: 150 % або 200% — одинокі батьки, вдовці або вдови, батьки дітей-інвалідів, особи, що постраждали від Чорнобильської катастрофи 1 і 2 категорій, інваліди I або II групи, учні, студенти, аспіранти, військовослужбовці строкової служби тощо (стаття 169 Податкового Кодексу України). Наприклад, працівникові, який є особою, віднесеною законом до другої категорії осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, нараховані за повний відпрацьований місяць 4000 грн. Він повідомив в заяві роботодавцю про те, що має право на підвищену 150%-ову податкову соціальну пільгу згідно пп. в) пп. 169.1.3 п.169.1 ст.169 Податкового кодексу України та додав відповідні документи. Податкова соціальна пільга до такої заробітної плати не застосовується, оскільки вона більша за граничний розмір доходу, який дає право на податкову соціальну пільгу 2470 грн.

Варто зазначити, що згідно п.169.2 ст. 169 Податкового кодексу України податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місяцем роботи. Якщо їх декілька, працівник самостійно обирає місце застосування податкової соціальної пільги і подає роботодавцю відповідну заяву. Пільга починає застосовуватись з дня отримання роботодавцем заяви про застосування пільгита документів, що підтверджують таке право[79].

Отже, працівникові треба вчасно подати заяву про застосування податкової соціальної пільги (а за наявності декількох місць роботи – обрати місце застосування ПСП і подати заяву) та надати відповідні документи, що підтверджують право на пільгу. Також відповідна заява і документи подаються роботодавцеві одразу після виникнення права на підвищену пільгу (пільги). В іншому випадкуроботодавець пільгу не нараховує.

Підприємства, установи, організації всіх форм власності, фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності після закінчення кожного місяця, але не пізніше строку одержання в банку коштів для виплати заробітної плати зобов'язані перерахувати до бюджету суми нарахованого і утриманого податку на доходи з фізичних осіб за попередній місяць. Перерахування податку оформляється платіжним дорученням [57].

Соціальне страхування, яке включає матеріальне забезпечення на випадок тимчасової непрацездатності, інвалідності, забезпечення пенсій здійснюється переважно за рахунок коштів відповідних фондів. Формуються кошти державного пенсійного забезпечення та соціального страхування із відрахувань підприємств та організацій у розмірах встановлених законодавством від фактично нарахованої заробітної плати, які здійснюються щомісяця. Згідно зі статтею 8 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [37] з 2016 року роботодавець нараховує і сплачує єдиний соціальний внесок (ЄСВ) із нарахованої заробітної плати, лікарняних, розмір якого встановлюється на рівні

22%. Підприємства, установи, організації за працюючих інвалідів сплачують ЄСВ у розмірі 8,41%. Спеціальні ставки для підприємств та організацій громадських організацій інвалідів – 5,5 %, а якщо організація всеукраїнська, то 5,3% (згідно п.14 ст. 8 Закону про ЄСВ). Єдиний внесок підлягає сплаті незалежно від фінансового стану платника.

Разом з обов'язковими утриманнями із нарахованої заробітної плати можуть здійснюватись і необов'язкові відрахування.

28 серпня 2018 року набув чинності ЗУ від 03.07.2018 № 2475, спрямований на посилення захисту права дитини на її належне матеріальне утримання з боку батьків (далі – Закон № 2475). Цей документ вніс зміни до Сімейного кодексу України (далі – СКУ) та низки інших нормативних документів, що врегульовують порядок стягнення аліменти. Також ще раніше набули чинності: зміни до ПКУ щодо аліментів, які отримуються від нерезидентів (ЗУ від 03.07.2018 № 2477); зміни пов'язані з удосконаленням порядку стягнення аліментів (ЗУ від 17.05.2017 № 2037).

Бухгалтерія підприємства за виконавчими листами утримує із заробітної плати аліменти і виплачує чи перераховує їх у триденний термін з дня виплати особі, вказаній у виконавчому документі. Аліменти утримується із всіх видів заробітку, які визначаються у порядку, встановленому КМУ після стягнення податків.

Аліменти, що визначив суд у твердій грошовій сумі, індексують згідно з Порядком проведення індексації грошових доходів населення, затвердженим постановою КМУ від 17.07.2003 № 1078 (далі — Порядок № 1078). Аліменти, визначені у твердій грошовій сумі за заявою працівника або в нотаріально посвідченому договорі про сплату аліментів, індексують за порядком, що прописаний у цих документах. Якщо такого порядку не встановлено, суму аліментів не індексують. За цими документами суму індексації аліментів утримують лише на підставі відповідного рішення суду. Адже механізму індексації аліментів, про тверду грошову суму яких домовилися батьки, не

містить ані Закон України «Про індексацію грошових доходів населення» від 03.07.1991 № 1282-ХІІ, ані Порядок № 1078.

Утримання за товари, куплені в кредит, здійснюється на основі письмових доручень працівників. Ці суми бухгалтерія перераховує торговельним організаціям не пізніше трьох днів з часу видачі заробітної плати за другу половину місяця.

У разі, коли працівник звільняється з роботи, бухгалтерія повинна здійснити утримання всієї заборгованості, що залишилась, однак сума утримання не повинна перевищувати встановленого максимуму. Якщо погасити кредит повністю не вдалось, то доручення-зобов'язання, передається для пред'явлення його працівнику за новим місцем роботи.

Утримання за допущений брак здійснюються у розмірі вартості забракованого матеріалу.

Крім зазначених утримань керівництво підприємства згідно з розпорядженням може утримувати із заробітної плати суми в порядку погашення заборгованості підприємству. До таких утримань відносять помилково виплачені працівнику грошові кошти, які здійснюються не пізніше місяця з дня виплати і оформляються наказом, в якому вказуються причини та розміри переплати, а також дисциплінарні покарання винного у переплаті.

Не утримуються з працівника, а компенсуються за рахунок винної посадової особи переплати, які були допущені через завищення розцінок окладів, неправильний облік відпрацьованого часу, неправильне застосування діючого законодавства про працю.

На підприємствах можливе стягнення й інших видів відрахувань, зокрема грошових коштів за нестачі товарно-матеріальних цінностей, розкрадання, штрафів, своєчасно не повернутих підзвітних сум та інших.

Забороняється здійснювати будь-які види відрахувань із заробітної плати з метою прямої чи непрямої сплати працівником власнику,

уповноваженому ним органу чи посереднику за отримання чи збереження роботи.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» загальний розмір всіх відрахувань при кожній виплаті заробітної плати не може перевищувати двадцяти відсотків заробітної плати, яка належить до виплати працівникові, в тому числі при відрахуванні за кількома виконавчими документами. Таке обмеження не поширюється на утримання із заробітної плати при відбуванні виправних робіт і при стягненні аліментів на неповнолітніх дітей. У таких випадках розмір відрахувань із заробітної плати не повинен перевищувати сімдесяти відсотків [35].

Фінансовий облік утримань із заробітної плати здійснюється на підставі документів, які підтверджують правильність утримань із заробітної плати. До таких документів відносять:

- Розрахункові відомості, в яких фіксуються суми податку з доходів фізичних осіб і військового збору;
- наказ власника чи уповноваженої ним особи про здійснення певних видів утримань (про утримання сум, зайво виплачених внаслідок помилок в розрахунках, про погашення невитраченого та своєчасно не повернутого авансу, інші);
- виконавчі документи (на утримання аліментів та інші).

На рахунках бухгалтерського обліку нарахованої суми утриманих податків, зборів, платежів за виконавчими документами та інших відрахувань відображається за дебетом рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Аналітичний облік ведеться за кожним працівником та видами утримань. Щомісячно на підприємствах розраховують заробітну плату і здійснюють з неї необхідні утримання. Ці дані записують у розрахунковій або платіжно-розрахунковій відомостях. У лівій частині розрахункове-платіжної відомості записують суми нарахованої заробітної плати, а у правій – утримання за їх видами і суми до видачі.

Дані відомості складаються за кожним цехом основного і допоміжних (підсобних) виробництв, відділом із групуванням прізвищ працівників у розрізі категорій. Це сприяє оперативному складанню звітності з праці та заробітної плати, та контролю за напрямками витрат.

2.4 Розрахунки з персоналом в умовах АРМ бухгалтера

Автоматизація обліку на підприємстві передбачає створення автоматизованих робочих місць бухгалтера, а саме встановлення комп'ютерної техніки, забезпечення програмними продуктами, тощо.

Для комп'ютеризації господарського обліку на ринку програмних продуктів пропонують десятки пакетів програм, проте щороку фірми-розробники заявляють про випуск нової програми, яка, на їх думку, є потужнішою і перевершує всі відомі.

Робота бухгалтера з програмним продуктом здійснюється через меню, яке включає інформаційну та розрахункову частини.

Інформаційна база формується на основі документів та довідників, які традиційно використовуються у фінансовому обліку. У випадку змін в окремих або у всіх табельних даних працівників підприємства інформаційна база може бути відкоригована.

Нормативно-довідкова інформація включає сукупність первинних документів, які використовуються в автоматизованому обліку праці та заробітної плати і поділяються за функціональним використанням на довідкові, оперативні та документи для редагування інформаційних масивів [14].

Довідкові документи містять інформацію про робітників, їх кваліфікацію, переміщення на підприємстві, системи і форми оплати праці та утримань, інші особливості розрахунків по заробітній платі робітників. До таких документів відносяться: особова картка, довідник підрозділів підприємства, довідник посад, тарифних ставок і посадових окладів, довідник

встановлених постійних доплат, довідник нарахування премій та компенсаційних виплат, довідник утримання ПДФО, довідник розмірів оплати із врахуванням загального стажу роботи при розрахунку допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю. Як правило, довідкова інформація заноситься у вигляді констант, однак у певних випадках її можна замінити на іншу чи видалити.

Оперативні документи є базою для формування поточної інформації про витрати робочого часу, виробітку, нарахування заробітної плати та премій. Вхідні дані для оперативного файлу найчастіше беруться з таких документів, як накази про прийняття, звільнення та переміщення, накази про надання відпусток, преміювання працівників, видачу матеріальної допомоги, зміну посадового окладу чи тарифної ставки; табель обліку робочого часу; штатний розпис чи перелік змін до штатного розпису; довідки та інші документи, які підтверджують відсутність працівника на роботі у випадках збереження за ним заробітної плати.

Документи, що вносять зміни у існуючі дані, які необхідні для здійснення розрахунків заробітної плати, спрямовані на коригування машинних носіїв інформації. Довідкова та оперативна інформація уточнюється при виникненні змін, які неодмінно виникають як наслідок мінливості нормативно-довідкових та оціночних показників.

Технологічний процес здійснення розрахунків починається із настроювання параметрів та коригування нормативно-довідкової інформації. Однак враховуючи те, що більша частина довідників є загальною для всіх користувачів, вони використовуються без змін та доповнень. Частина довідників (довідник підрозділів, коефіцієнт індексації доходів, відсоток індивідуальних доплат) формується самостійно кожним підприємством.

Далі робота проводиться в режимі первинних документів. Для роботи бухгалтеру представляється на вибір один із наступних документів: особова картка; табель обліку робочого часу; листки непрацездатності; зобов'язання за

товари, надані в кредит; погашення позики; внески на додаткове пенсійне страхування; виконавчі листи; накази; індивідуальні доплати; індивідуальні утримання. Вибравши потрібний документ, бухгалтер повинен ввести прізвище потрібного йому працівника. Лише після здійснення даних процедур надається можливість провести необхідні розрахунки із заробітної плати.

Нараховані заробітні плати по кожному працівникові у кінці звітнього періоду підсумовуються для визначення суми нарахованої заробітної плати по підприємству в цілому. Аналогічно здійснюються розрахунки за нарахуваннями і утриманнями.

Результати виконаних розрахунків містяться у друкованих документах, які є вихідною інформацією. Для їх отримання документ застосовується режим «Друк», після вибору якого зазначаються документи, які можна роздрукувати. Основними машинними документами, які формуються в результаті виконання розрахунків є:

- особова картка працюючого або індивідуальна картка, яка містить інформацію про працівника;
- розрахункова відомість в розрізі окремих виробничих підрозділів, де вказують перелік працівників, суми нарахованої і утриманої заробітної плати в розрізі окремих видів;
- зведена відомість сум нарахованої заробітної плати та утримань з неї по підприємству за звітний період;
- платіжна відомість за місяць.

Аналітичний облік заробітної плати, головним чином, полягає у визначенні її величини за видами нарахувань і утримань по кожному працівнику підприємства. Для цього виконується значний комплекс взаємопов'язаних обліково-обчислювальних робіт. Багато видів оплат і доплат нараховуються на основі середніх заробітків, які обчислюються за різними методиками з включенням різних складових оплат за різні звітні періоди. Це значною мірою ускладнює алгоритмізацію розрахунків.

Залежно від структури програми на АРМ бухгалтера можна отримати документи у формі довідок про суми нарахованої за попередній період заробітної плати, інформацію про склад працівників та їх категорії, про кількість фактично відпрацьованих та невідпрацьованих для заповнення форм звітності. Це зумовлює тісну взаємодію між АРМ різних структурних підрозділів бухгалтерії, що відображається у передачі інформації та формуванні в автоматичному режимі бухгалтерських записів по дебету та кредиту відповідних синтетичних рахунків.

Взаємозв'язок з АРМ з обліку витрат на виробництво полягає в передачі інформації про нарахування заробітної плати за кореспондуючими рахунками та кодами витрат.

Інформація про нарахування заробітної плати за кореспондуючими рахунками, нарахування страхових платежів, утримань із зарплати, резерви майбутніх витрат, а також дані про використання фонду оплати праці необхідна для формування звітності по підприємству в цілому, тому передається на АРМ бухгалтера зведеного обліку та складання звітності.

Для правильного нарахування заробітку працівника бухгалтерії необхідні дані про зміни в складі працівників та їх заробітній платі, про середньосписковий склад за певний період та інформація про місце знаходження депонента. Таку інформацію можна отримати з інформаційної системи підприємства, зокрема у відділі кадрів.

Побудова взаємозв'язків АРМ бухгалтера в середині інформаційної системи обліку та інформаційної системи підприємства в цілому здійснюється за допомогою певних принципів, зокрема:

- використання взаємної інформації;
- спільність окремих джерел інформації;
- спільність окремих первинних носіїв інформації;
- спільність окремих результативних носіїв інформації;
- єдність системи кодування інформації;

- зворотній зв'язок;
- єдність системи показників.

Останніми роками все більшого значення набуває моделювання облікового процесу праці та заробітної плати, за допомогою якого розраховується оптимальний розмір фонд заробітної плати, виявляється відхилення від встановлених на підприємстві величин, а також приймаються управлінські рішення за певний період. Ця функція теж здійснюється при функціонуванні АРМ бухгалтера.

Автоматизація обліку праці та заробітної плати сприяє комплексному вирішенню поставлених завдань в цій галузі та на основі наданої достовірної інформації прийняттю оптимальних управлінських рішень.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ

3.1 Аудит розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам

Аудит дотримання трудового законодавства і розрахунків з оплати праці є трудомістким і відповідальним. Досліджуючи питання розрахунків з оплати праці, аудиторі слід пам'ятати, що за бухгалтерськими даними криються різнобічні інтереси роботодавця, працівника і держави.

У сучасному товарному виробництві, заснованому на наймі робочої сили, заробітна плата — це елемент ринку праці, що виступає як ціна товару, в формі якого найманий працівник продає свою робочу силу.

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.

Для суб'єкта господарювання заробітна плата — це елемент витрат і виробництво, що входить до складу собівартості продукції і впливає на фінансову результативність господарської діяльності.

Для держави заробітна плата є об'єктом державного регулювання, з одного боку, а з другого — об'єктом оподаткування.

З огляду на сказане вище при перевірці, враховуючи різнобічні інтереси сторін, аудитор повинен встановити об'єктивну істину про інформацію, відображену у фінансовій звітності, в бухгалтерському обліку та первинних документах щодо повноти, об'єктивності, достовірності та законності з питань дотримання трудового законодавства і розрахунків з оплати праці, та довести встановлену істину через аудиторський висновок до широкого кола користувачів.

Із метою встановлення об'єктивної істини в питаннях дотримання трудового законодавства в суб'єкта господарювання та розрахунків з оплати праці аудитору необхідно виконати такі завдання:

1. Встановити наявність внутрішніх документів, що регулюють у суб'єкта господарювання трудові відносини та питання оплати праці.
2. Встановити дотримання у внутрішніх нормативних документах гарантій праці та її оплати, встановлених державою.
3. Перевірити, чи дотримується суб'єкт господарювання норм трудового законодавства, встановлених внутрішніми нормативними документами та чинним законодавством.
4. Перевірити достовірність інформації про використання робочого часу у суб'єкта господарювання.
5. Перевірити й оцінити стан внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку в питаннях дотримання законодавства та розрахунків з оплати праці.
6. Дати оцінку повноти відображення здійснених операцій щодо розрахунків з оплати праці в бухгалтерському обліку.
7. Встановити достовірність, об'єктивність, законність і повноту

відображення операцій щодо розрахунків з оплати праці.

8. Перевірити дотримання суб'єктом господарювання податкового законодавства при утриманні податків із фізичних осіб.
9. Перевірити дотримання суб'єктом господарювання чинного законодавства щодо розрахунків із позабюджетними фондами, щодо соціального страхування і забезпечення.

Згідно з Законом України "Про оплату праці" заробітна плата — це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану роботу.

Системи оплати праці, які найчастіше застосовуються на підприємствах, відображені на рис. 3.1.

При проведенні аудиторського дослідження в першу чергу вивчаються внутрішні нормативні документи суб'єкта господарювання.

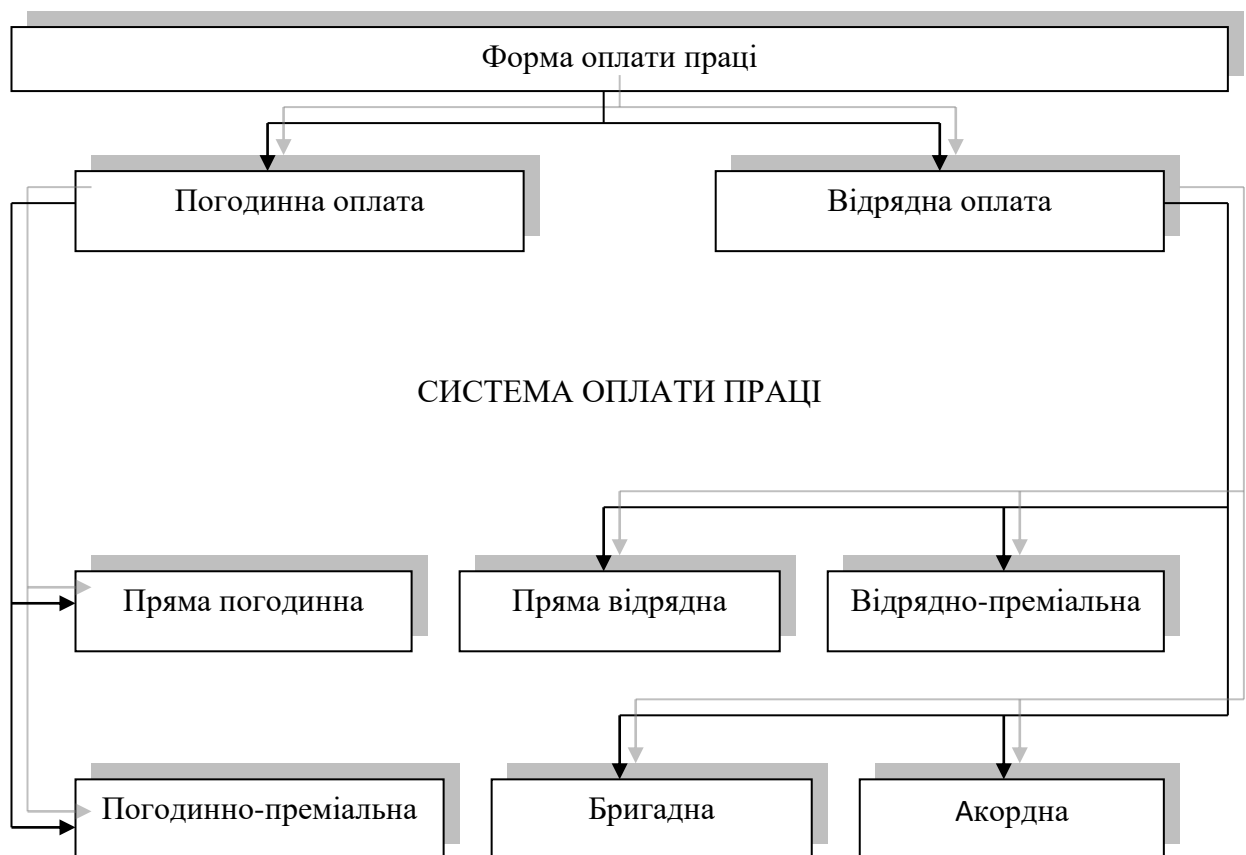


Рис. 3.1. Форми та системи оплати праці

Для правильної організації роботи кадрової служби та відділу розрахунків із працівниками з оплати праці у кожного суб'єкта господарювання організація праці та її оплати здійснюється на підставі: законодавчих та інших нормативних актів, генеральної угоди на державному рівні, колективних, трудових договорів, правил внутрішнього розпорядку, штатного розпису, посадових інструкцій тощо.

Згідно з чинним законодавством про оплату праці система оплати повинна прийматися на підприємстві в складі колективного договору власником (або адміністрацією) і профспілкою (або самим колективом) суб'єкта господарювання.

У колективному договорі встановлюються взаємні зобов'язання сторін щодо регулювання виробничих, трудових, соціально-економічних відносин, зокрема: зміни в організації виробництва і праці; нормування і оплати праці; встановлення форм, системи, розмірів заробітної плати та інших видів трудових виплат (доплат, надбавок, премій тощо); встановлення гарантій, компенсацій, пільг; режиму роботи, тривалості робочого часу та відпочинку тощо. Всі колективні договори підлягають реєстрації в місцевих органах самоврядування.

Правила внутрішнього трудового розпорядку - є внутрішнім документом суб'єкта господарювання, який передбачає організацію роботи підприємства, внутрішньооб'єктивний режим роботи, взаємні обов'язки підприємства та працівників, порядок відправлення працівників у відрядження, порядок надання відпусток та інше.

Правила внутрішнього трудового розпорядку повинні бути затверджені керівником підприємства, завізовані юристом та узгоджені з радою трудового колективу. У відповідності до статуту підприємства розроблюється його структура, визначається штатний склад та штатна кількість, що оформлюється спеціальним документом, на підставі якого складається штатний розпис підприємства. У штатному розписі визначається посадовий та кількісний склад суб'єкта господарювання із зазначенням фонду заробітної плати. Цей документ

виконує такі функції: фіксування структури управління підприємством, нормативну кількість працівників, регулювання співвідношення головних, старших та рядових спеціалістів, контроль за дотриманням рівня адміністративно-управлінських витрат, можливість порівняння працівником свого фактичного навантаження з нормативним, виконання профспілкою суб'єкта господарювання функцій захисту членів профспілки. Штатний розпис складається на бланку підприємства і містить перелік посад, відомості про кількість штатних одиниць, посадові оклади, надбавки та місячний фонд заробітної плати. Зміни до штатного розпису вносяться наказом директора підприємства. Кадрова документація поділяється на види, що їх можна відобразити за допомогою рисунка 3.2.



Рисунок 3.2. Види кадрової документації

У посадовій інструкції розкривають функціональну структуру діяльності посадової особи як комплексу елементів: цілей, завдання і програм;

функцій, форм і методів управління; інформації, технічних засобів управління.

Сукупність документів, у яких зафіксовані етапи трудової діяльності працівників, називається документацією з особового складу (кадрів, персоналу), або кадровою документацією.

Кожна господарська операція із нарахування заробітної плати, утримань з оплати праці знаходить відображення в первинних документах таблиця 3.1.

Таблиця 3.1.

Типові форми первинного обліку з оплати праці

Номер типової	Назва типової форми
1	2
П-12	Табель обліку використання робочого часу і розрахунку
П-13	Табель обліку використання робочого часу
П-14	Табель обліку використання робочого часу
П-15	Список осіб, які працювали у понаднормовий час
П-16	Листок обліку простоїв
П-49	Розрахунково-платіжна відомість
П-50	Розрахункова відомість
П-51	Розрахункова відомість
П-52	Розрахунок заробітної плати
П-53	Платіжна відомість
П-54	Особовий рахунок
П-54А	Особовий рахунок
П-55	Накопичувальна картка виробітку та заробітної плати
П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати

Часто зустрічаються помилки та порушення при групуваннях інформації про нарахування заробітної плати. Аудитору слід пам'ятати, що при відображенні в обліку витрат на оплату праці між первинними документами і регістрами обліку є зведені документи, за допомогою яких групується

відповідним чином інформація. Від достовірності інформації у зведених документах залежить достовірність інформації, відображеної в обліку і звітності. До таких документів належать:

1. розподіл заробітної плати і витрачання матеріалів (для підприємств із децентралізованим обліком);
2. розподіл заробітної плати (будівництво, наука);
3. зведення даних по розрахунках із робітниками і службовцями;
4. зведення нарахованої заробітної плати за складом і категоріями працівників;
5. зведення нарахованої заробітної плати за її складом і категоріями працівників і зведення даних по розрахунках із робітниками і службовцями (на заміну двох попередніх таблиць).

Для обліку розрахунків з оплати праці застосовують рахунок 66 "Розрахунки з оплати праці", на якому ведеться узагальнення інформації про розрахунки з персоналом, який належить як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, — з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), а також розрахунки за неодержану персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами).

За кредитом рахунка 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" відображаються нарахована працівникам суб'єкта господарювання основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога за тимчасовою непрацездатністю, інші нарахування, за дебетом — виплата заробітної плати, премій, допомоги тощо, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчими документами, вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати й інші утримання із сум оплати праці персоналу.

Нараховані, але не одержані персоналом у встановлений строк суми з оплати праці відображаються за дебетом субрахунку 661 "Розрахунки за заробітною платою" та кредитом субрахунка 662 "Розрахунки з депонентами".

Аналітичний облік розрахунків із персоналом ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань.

Для прийняття рішення аудитором щодо методу перевірки та необхідної кількості аудиторських процедур необхідно провести тестування та дати оцінку системі внутрішнього контролю і стану бухгалтерського обліку.

Мета тестування внутрішнього контролю:

- встановити наявність внутрішніх нормативних документів, що регламентують трудові правовідносини між роботодавцем і працівниками;
- встановити, чи розподілені несумісні обов'язки;
- перевірити, чи належним чином санкціонується та схвалюється нарахування заробітної плати, призначення допомоги за соціальним страхуванням;
- встановити, чи належним чином ведуться документи з кадрового діловодства, з обліку праці та її оплати.

Критерії оцінки системи внутрішнього контролю і стану бухгалтерського обліку аудитор щодо конкретного ревізованого об'єкта визначає сам на свій ризик.

Внутрішній контроль може бути оцінений за такими оцінками:

- низький;
- нижчий за середній;
- середній;
- вищий за середній;
- високий.

Чим нижча оцінка системи внутрішнього контролю і стану бухгалтерського обліку, тим вищий ступінь аудиторського ризику. Зниження аудиторського ризику забезпечується вибором оптимальної кількості аудиторських процедур. Із цією метою складається програма аудиту.

З'ясувавши метод організації перевірки та кількість необхідних аудиторських процедур, які дадуть можливість встановити об'єктивну істину щодо інформації з питань дотримання трудового законодавства та розрахунків з оплати

праці, виконавець аудиту складає робочу програму. Робоча програма повинна охоплювати такі питання:

- перевірка наявності внутрішніх нормативних документів, що регулюють трудові відносини на підприємстві;
- відповідність встановлених державою гарантій і компенсацій щодо праці і її оплати у внутрішніх нормативних документах чинному законодавству;
- дотримання на підприємстві встановлених державою гарантій і компенсацій щодо праці і її оплати;
- перевірка вхідних залишків у розрахунках з оплати праці;
- перевірка реальності операцій по заробітній платі, відображених в обліку;
- перевірка повноти відображення в обліку операцій по заробітній платі;
- перевірка правильності нарахувань на заробітну плату та утримань із неї;
- перевірка своєчасності видачі заробітної плати;
- перевірка правильності бухгалтерського обліку заробітної плати;
- перевірка достовірності залишків, відображених у фінансовій звітності підприємства, стану розрахунків із заробітної плати та з державними цільовими фондами.

Зразок програми аудиту дотримання трудового законодавства і розрахунків з оплати праці наведено в додатку.

Перевірку основного етапу аудиту бажано розпочати із встановлення реальності вхідного залишку незалежно від того, хто за договором несе відповідальність за його достовірність.

Для цього необхідно зіставити залишок на кінець попереднього періоду (з реєстрів і форм звітності за попередній період) із залишком на початок звітного періоду (з реєстрів і форм звітності звітного періоду). Практиці відомі факти неправильного перенесення залишків як помилково, так і навмисно. Перевірку

відповідності вхідних залишків оформлюють у робочому документі, зразок якого подано нижче.

При наявності відхилень у залишках по рахунках з оплати праці у осіб, що відповідають за цю частину облікової роботи, беруть пояснення, з'ясовують причини і приводять у відповідність вхідні залишки.

На наступному етапі перевіряють відповідність синтетичного й аналітичного обліку у розрахунках з оплати праці й за страхуванням у звітному періоді. Результати відображають у робочому документі.

При наявності вище перелічених відхилень аудитор повинен встановити причини їх наявності, при можливості скоригувати залишки, встановити залишки, що відповідають істині. Якщо відхилення є досить суттєвими, аудитору необхідно запропонувати підприємству відновити облік розрахунків з оплати праці й встановити об'єктивні залишки. Тільки після цього можна вести далі аудиторське дослідження.

Перевірка розрахунків з оплати праці є трудомістким процесом, тому аудитор проводить лише вибіркочу перевірку найважливіших розрахунків. Важливо правильно провести вибірку. З цією метою необхідно звернутися до МСА 530 "Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки".

В обов'язковому порядку на вибірку треба перевірити:

- правильність і своєчасність створення первинних документів з обліку робочого часу й оплати праці;
- правильність нарахування оплати праці за відрядною і погодинною системами;
- законність нарахування премій і доплат;
- правильність нарахування відпусткових;
- правильність розрахунку допомог, які виплачуються за рахунок коштів Фонду соціального страхування;
- правильність визначення сукупного доходу для цілей оподаткування фізичних осіб;

- правомірність застосування утримань і пільг для нарахування прибуткового податку;
- відповідність ставок прибуткового податку, які застосовувалися, чинному законодавству;
- правильність інших утримань із нарахованої оплати праці.

Із метою проведення такої перевірки відбирають необхідну кількість аналітичних рахунків по розрахунках з оплати праці й проводять перевірку усіх питань нарахування оплати праці й утримання з неї. Аудитор сам, на власний ризик, робить вибірку аналітичних рахунків, а також визначається з періодом перевірки (місяць, рік, квартал).

При перевірці нарахування погодинної оплати до уваги беруть відпрацьований час, норми і розцінки за відпрацьований час згідно з виконуваною роботою.

Для суб'єкта господарювання оплата праці є елементом витрат, що впливає на результативність діяльності, а для держави — об'єктом оподаткування.

Одним із складних етапів аудиту є перевірка правомірності віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг) витрат на заробітну плату, нараховану персоналу суб'єкта господарювання, та нарахувань до соціальних фондів.

Здійснюючи аудиторське дослідження, необхідно впевнитися, що у суб'єкта господарювання відсутні типові помилки і порушення в обліку і звітності у розрахунках з оплати праці. Нижче наведені окремі з них.

- Сума нарахованої заробітної плати за даними первинної документації (особові листки працівників, розрахунково-платіжні, розрахункові відомості, розроблювальні таблиці) не відповідає даним облікових реєстрів (журна-лам-ордерам, Головній книзі), що свідчить про викривлення оборотів і залишків за рахунком 66 "Розрахунки з оплати праці". Як результат — на підприємстві недостовірно відображені витрати на оплату праці. За наявності таких випадків аудитор повинен встановити об'єктивну істину з цих питань, для чого йому необхідно провести наскрізне тестування по нарахуванню оплати праці від

створення документів до звітності.

- Віднесена на собівартість продукції (робіт, послуг) заробітна плата не підтверджена відповідними документами про фактично відпрацьований час (відсутність табеля робочого часу), про виконаний обсяг робіт (відсутність наряду на виконану роботу), що не дає можливості підтвердити обґрунтованість нарахування оплати праці та достовірність показника собівартості продукції (робіт, послуг).

- При віднесенні на витратні рахунки заробітної плати порушено принцип бухгалтерського обліку "нарахування та відповідності доходів і витрат" - — на собівартість продукції віднесені витрати майбутніх періодів. У результаті в обліку і звітності за звітний період перекручені показники собівартості й прибутку.

- Витрати на заробітну плату в обліку і звітності відображені не в тому періоді, в якому вони виникали. Як наслідок — перекручені показники собівартості (або витрат періоду) і прибутку.

- Неправильно застосовані норми і розцінки, посадові оклади тощо при нарахуванні оплати праці.

- При нарахуванні відпусткових, лікарняних та інших виплат неправильно встановлено середній заробіток, що застосовується для встановлення суми нарахувань.

Перевіряючи вибрані для дослідження аналітичні рахунки розрахунків з оплати праці, обов'язково перевіряють правильність утримання податку з доходів фізичних осіб.

При встановленні відхилень визначають їх суттєвість, причини виникнення та приймають рішення щодо подальших дій аудитора.

При перевірці інших нарахувань і утримань з оплати праці користуються вимогами відповідного чинного законодавства і перевіряють правильність і законність проведених нарахувань і утримань.

Результати оформлюють у робочому документі таблиця 3.2.

Таблиця 3.2.

Аудиторська фірма _____
 Суб'єкт господарювання _____
 Період перевірки _____
 Термін перевірки _____

ВИБІРКОВА ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ УТРИМАННЯ ПОДАТКУ З ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

№	Прізвище, ініціали	Місяць	Оподатко- вуваний дохід	Податок з доходів фізичних осіб		Відхилення	Примітка
				за даними суб. господ.	за даними аудитора		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.							
і т. ін.							

Виконав _____
 Перевірив _____
 Ознайомився _____

За результатами вибіркової перевірки аналітичних рахунків розрахунків з оплати праці складають робочий документ, у якому відображають встановлені порушення (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3

Аудиторська фірма _____
 Підприємство _____
 Період перевірки _____
 Термін перевірки _____

ПЕРЕЛІК ВИЯВЛЕНИХ ПОМИЛОК І ПОРУШЕНЬ ПРИ ВИБІРКОВІЙ ПЕРЕВІРЦІ АНАЛІТИЧНИХ РАХУНКІВ У РОЗРАХУНКАХ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

№	Первинний документ, обліковий реєстр				Характер порушення
	Найменування первинного документа, облікового реєстру	№	Дата, період	Сума	
1.					
2.					

Виконав _____
 Перевірив _____

Ознайомився _____

При наявності суттєвих порушень аудитор повинен розширити рамки аудиторського дослідження, а при необхідності — змінити метод організації перевірки.

При несуттєвих відхиленнях аудитор приймає рішення щодо повноти, достовірності, об'єктивності, законності відображених операцій із нарахування оплати і утримань з неї і переносить результати вибіркового дослідження на всю генеральну сукупність.

На наступному етапі аудитор повинен перевірити розрахунки суб'єкта господарювання з соціальними фондами.

Передусім, необхідно перевірити відповідність залишків по рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням" за даними суб'єкта господарювання і даними відповідних фондів. Сума нарахувань до відповідних фондів соціального страхування залежить від правильності визначення бази нарахування і правильності застосування відповідної норми відрахувань (відсотків).

При перевірці правильності нарахування збору до Пенсійного фонду і фондів соціального страхування може скластися ситуація, що ці питання уже перевірені інспекторами фондів. У такому разі аудитор у відповідності з МСА 600 "Використання роботи іншого аудитора" може використати результати його перевірки, зробивши відповідне посилання в аудиторському звіті.

Підсумковим документом у перевірці правильності нарахування внесків за страхуванням є порівняльна таблиця.

3.2 Аналіз фонду оплати праці

Об'єктивна необхідність власної матеріальної зацікавленості кожного в праці обумовлюється розподілом створених сукупною працею засобів споживання в залежності від кількості і якості праці.

В умовах товарно-грошових відносин частина необхідного продукту, що підлягає розподілу по праці, набуває грошової форми оплати праці і розподіляється у вигляді заробітної плати.

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

Підвищення тарифних ставок і посадових окладів робітників і службовців здійснюється переважно за рахунок засобів, що були зароблені на основі удосконалення структури заробітної плати, ліквідації невикористаних виплат, зменшення і відміна частини виплат і надбавок, перегляду норм виробітку, преміальних виплат і інше; у зв'язку з поліпшенням якості випущеної продукції; за рахунок економії фонду заробітної плати отриманої в результаті вивільнення частини персоналу; направлення, зі згоди трудових колективів, частини засобів у фонд матеріального заохочення.

Система заробітної плати в комплексі охоплює всі складові, тобто тарифну систему, систему преміювання, механізм доплат і надбавок, нормування праці та інше.

Підприємству надано право самостійно визначати форми і системи оплати праці; вводити доплати за сумісництво, розширення зон обслуговування або збільшення обсягу виконаних робіт, без обмеження розміру цих доплат, за рахунок і в межах економії фонду заробітної плати, встановлювати за рахунок економії фонду заробітної плати по кожній групі робітників надбавки: робітникам – за професійну майстерність, керівникам, спеціалістам і службовцям – за високі досягнення в праці і за виконання особливо важливої роботи та термін її проведення.

використовуються такі методи утворення фонду заробітної плати:

- за нормативом заробітної плати на одиницю продукції (робіт, послуг) в натуральному вираженні або на 1грн. обсягу продукції (робіт, послуг). Загальний фонд заробітної плати Φ_n підприємства в цих умовах

визначається добутком нормативу \mathbf{H}_1 на нормативну чисту продукцію, обсяг продукції (робіт, послуг) \mathbf{B} у відповідних одиницях виміру:

$$\Phi_n = H_1 B \quad (3.1.)$$

- за нормативом за кожний процент приросту обсягу продукції (робіт, послуг):

$$\Phi_n = \Phi_\sigma \pm \frac{\Phi_\sigma \Delta B H_2}{100}, \quad (3.2.)$$

де Φ_σ – базовий загальний фонд заробітної плати підприємства, тис. грн.; ΔB – плановий приріст (зниження) обсягу виробництва по показнику, прийнятому для розрахунку продуктивності праці, %; \mathbf{H}_2 – норматив приросту фонду заробітної плати за кожний процент приросту (зниження) обсягу виробництва продукції.[13]

Засоби єдиного фонду оплати праці витрачається згідно кошторису, узгодженого колективом підприємства, що визначає конкретні напрямлення використання фонду, і затвердженому рішенню адміністрації, радою трудового колективу і профспілки.

Нормативи утворення фонду заробітної плати підприємства розробляється з розрахунком необхідності забезпечення нормативного співвідношення між приростом середньої заробітної плати з приростом продуктивності праці, а також отримання на діючих підприємствах всього приросту продукції за рахунок підвищення продуктивності праці.

Приріст засобів на оплату праці визначається різницею між фактично нарахованою сумою оплати праці за звіт за відповідний період минулого року, зменшеного на суму виплат разового характеру, призначених для стимулювання праці робітників і фактично нарахованої суми оплати праці за звітний період.

Базовий загальний фонд заробітної плати підприємства для розробки річних планів рахується обґрунтованим, якщо він дорівнює фактично нарахованій заробітній платі за минулий рік, збільшений на суму відносної

економії фонду заробітної плати, або зменшеного на суму відносних перевитрат фонду заробітної плати за минулий рік, невідшкодованого на початок року, що планується, і зменшеного за рішенням міністерства або іншого вищестоящего органу у випадку зміни в структурі, що викликана перепрофілюванням підприємства на інші види продукції. Базовий, загальний фонд заробітної плати, розрахований за очікуваним виконанням, уточнюється за даними річного звіту. Співставляючи фактично нараховану заробітну плату за місяць, квартал наростаючим підсумком з початку року, за рік в цілому і групах персоналу по підприємству, а також цехах, дільницях, бригадах з плановим фондом визначають абсолютну економію або перевитрати засобів на заробітну плату.

Для аналізу використання фонду заробітної плати складемо таблицю 3.4. “Оцінка використання фонду заробітної плати досліджуваного підприємства.

Таблиця 3.4.

Оцінка використання фонду заробітної плати за 2017р., тис. грн.

Показник	По плану	По факту	Відхилення від плану
Фонд заробітної плати			
Промислово-виробничого персоналу	366,5	523,6	+157,1
Невиробничого персоналу	233,2	364,4	+131,2
Позаспискового складу	-	-	-
Всього:	599,7	888,0	+288,3

В процесі аналізу необхідно вивчити обґрунтованість і почерговість використання джерел покриття відносних перевитрат, перевірити реальність планів організаційно-технічних заходів по економії засобів на оплату праці, об’єктивно оцінити хід виконання і встановити, зменшені чи відмінені за погіршення показників роботи надбавки до посадових окладів службовців і тарифні ставки робітникам, передбачені за високі кінцеві результати роботи.

Відносна економія по фонду заробітної плати є одним із джерел вдосконалення оплати праці згідно з діючими положеннями.

На відхилення фактично нарахованої заробітної плати від планового фонду по всьому персоналу, в тому числі по групах і категоріях, здійснює вплив зміна чисельності персоналу і його середнього заробітку. Розмір впливу першого фактору визначається добутком різниці між фактичної і планової чисельності на планову середню заробітну плату одного працюючого, а вплив другого – добутком різниць між фактичною і плановою середньою заробітною платою одного працюючого на їх фактичну чисельність.

Методику аналізу фонду заробітної плати розглянемо на прикладі складу фонду заробітної плати робітників.(Табл. 3.5.).

Таблиця 3.5.

Аналіз факторів, що впливають на відхилення по фонду заробітної плати

Показник	По плану	За звітом	Відхилення		
			Всього	В тому числі за рахунок зміни	
				Чисельності	Середньої заробітної плати
Фонд заробітної плати, тис. грн.					
Промислово-виробничий персонал	366,5	523,6	+157,1	+473,6	18258
Робітників	233,2	364,4	+131,2	+903,8	10030,5
Чисельність, чол.					
Промислово-виробничого персоналу	168	170	+2	-	-
Робітників	43	45	+2	-	-
Середня заробітна плата, грн.					
Працюючого	236,8	344,2	+107,4	-	-
Робітника	451,9	674,8	+222,9	-	-

Цей фонд включає змінну – оплату за відрядними розцінками, премії відрядникам і погодинникам, оплати чергових відпусток в частині змінних

видів оплати і умовно-постійну частину – погодинну оплату і різного виду доплати.

Змінна частина фонду заробітної плати знаходиться в пропорційній залежності від обсягу виробництва, а умовно-постійна – від чисельності персоналу. З врахуванням цих особливостей розрахований скоректований фонд заробітної плати – графа 3,4 .

Почасова оплата за тарифними ставками (окладами) вище планової на 78,4 тис. грн., хоча кількість робітників, порівнюючи з минулим роком зменшилась на 2,55 тис.грн. і за іншими формами зростає. Основними причинами відхилення можуть бути зміни норм і систем оплати, невідповідність фактично наявних розрядів робітників, передбачених штатним розкладом або технологічним процесом , невиробничі витрати робочого часу і інші причини.

Премії встановлюються в процентах до прямої погодинної або відрядної оплати за виконання змінних завдань, норми виробітку, плану по продуктивності праці, обсягу виробництва, зниження трудоемкості, собівартості, підвищення якості і інші показники.

Система премій рахується обґрунтованою, якщо вона стимулює кожного робітника і колектив в цілому на досягнення високих результатів при мінімальних затратах, забезпечує підвищення середньої зарплати при одночасному зниженні собівартості продукції і дотриманні планового фонду заробітної плати, скорегованого на обсяг виробництва продукції з врахуванням поправочного коефіцієнту, а розмір премій за кожен процент перевиконання планових завдань не перевищує межі.

Граничний розмір премій за кожен процент перевиконання плану за обсягом виробництва розраховується за формулою:

$$P_{\Pi} = \frac{З_{\Pi} \frac{K_{\Pi}}{100} - З_{\Pi.П} \cdot 0,01}{З_{\Pi.П} (1 + K_{\Pi})}, \quad (3.3.)$$

Де $Z_{П}$ – плановий фонд зарплати ПВП; $K_{П}$ – поправочний коефіцієнт; $Z_{П:П}$ 0,01- збільшення змінного фонду заробітної плати при рості обсягу виробництва на 1%; $Z_{ПР}$ – фонд прямої зарплати робітників, що преміюються; $K_{Д}$ – коефіцієнт додаткової зарплати робітників, що преміюються. [13]

Причини невиробничих виплат вивчаються на основі заявок, обґрунтувань і дозволів на понадурочну роботу, актів, листів про простої, фотографій робочого дня і інших первинних документів, на основі яких оформляються доплати. Зменшення невиробничих виплат є резервом покращення використання фонду заробітної плати і зниження собівартості продукції.

Економія або перевитрати по оплаті чергових відпусток виникає у зв'язку із змінами середньоденної заробітної плати і терміном відпустки, виплатами компенсацій за невикористані відпустки при звільненні і інше.

Склад фонду заробітної плати за іншими категоріями персоналу аналізується співставленням фактичних нарахувань за видами оплати з плановим без перерахунку на фактичний обсяг продукції. Відхилення за видами оплати виникають при зміні чисельності персоналу, штатних ставок, окладів і інше.

Витрати на утримання понадлімітної (штатної) чисельності за кожною категорією відносяться до невиробничих. Їх розмір визначається добутком понадпланової чисельності кожної категорії на фактичну середню заробітну плату.

Погодинний фонд оплати праці знаходиться в пропорційній залежності від чисельності персоналу, відпрацьованого часу кожним робітником і тарифної ставки за одиницю часу. Оперативний контроль за наглядом дотримання планової чисельності за категорію персоналу, що знаходиться на погодинній оплаті, дозволяє визначити відхилення від планового фонду за структурними підрозділами і підприємству в цілому.

Розмір цих відхилень розраховується добутком різниць між фактичною і плановою чисельністю кожної категорії персоналу на їх середньоденну заробітну плату, або добутком відхилень по чисельності на тривалість робочого дня і середньогодинну заробітну плату. Оперативний аналіз табельного обліку дозволяє виявити причини лишків або недостачі чисельності персоналу за категоріями і структурними підрозділами.

Оперативний аналіз використання відрядного фонду заробітної плати проводиться співставленням діючої на початок періоду, що аналізується трудоемкості продукції за видами, структурними підрозділами з планової і вивченням первинних документів по обліку змін норм часу і розцінок, і відхилень від норм за день і інші проміжки часу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Adamyk O., Adamyk B., Khorunzhak N. Auditing of the Software of Computer Accounting System // CEUR-WS, 2018. – 2018. – Paper 181
2. Compact Oxford English Dictionary // AskOxford [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.askoxford.com/concise_oed/benefit?view=uk.
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>
3. Panasyuk V., Sachenko S., Golyash I. The performance audit of a corporate website as a tool for its internet marketing strategy // «EUREKA: Social and Humanities». – 2017. – С. 57-66
4. Адамик О.В. Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків: організація та методика здійснення // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2005. – №3. – С.116-121
5. Адамик О.В. Інструменти „хмарних обчислень” як фактор удосконалення обліку в бюджетних установах // Економічний аналіз: зб. наук. праць. – 2015. – 19 (№2). – С. 179-184
6. Адамик О.В. Розмежування понять «автоматизовані», «комп’ютерні» та «інформаційні» системи бухгалтерського обліку // Економічний аналіз: зб. наук. праць. – 2016. – № 26 (1)
7. Адамик О.В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та особливості їх застосування учасниками бюджетного процесу // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2013. – № 20. – С. 203-209
8. Акімова І.М. Соціальна відповідальність середнього та малого бізнесу в Україні [Електронний ресурс] / І.М. Акімова, М.А. Беззубова // Українська асоціація маркетингу. – Режим доступу: http://www.uam.in.ua/rus/content/nashi_proekti/arhiv_konf/2006_07_09_prom_mark/konf/Article_CSR_Akimova%202006-1.doc.

9. Алексевич О. Хто працює, той їсть: харчування працівників за коштів підприємства / О. Алексевич // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 99. – С. 42-48.
10. Аналіз господарської діяльності [Текст]: навчальний посібник за заг. ред. І.В. Сіменко, Т.Д. Косової] – К. : «Центр учбової літератури», 2013. – 384 с.
11. Балабанова Л.В. Управління персоналом: навч. посібник / Л. В. Балабанова, О.В. Сардак – К.: ВД «Професіонал», 2006. – 512 с.
12. Башинський О. Даруємо квартиру працівнику: які податки сплачувати / О, Башинський // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 58. – С. 14.
13. Беляєв О.О. Політична економія: Навч. посібник / О.О. Беляєв, А.С. Бебело. – К.: КНЕУ, 2001. – 328 с.
14. Бикова Г. Недержавне страхування працівників [Електронний ресурс] / Г. Бикова // Дебет-Кредит // Школа бухгалтера. – 2006. – № 20. – Режим доступу до журн.: <http://www.dtk.com.ua/show/3cid01656.html>.
15. Бикова Г. Відпускні в бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] / Г. Бикова // Дебет-Кредит // Школа бухгалтера. – 2008. – № 12. – Режим доступу до журн.: <http://www.debetkredit.com.ua/show/3cid02214.html>.
16. Біла Л.М. Формування системи фінансової звітності сільськогосподарських підприємств : автореф. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Л.М. Біла. – Київ, 2005. – 19 с.
17. Благодатин А.А. Финансовый словарь / А.А. Благодатин, Л.Ш. Лозовский, Б.А. Райзберг. – М.: Инфра-М, 2006. – VI, 378 с.
18. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н.Азрилияна. – М.:Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
19. Бондар В.П. Аналіз бухгалтерського балансу та прогнозування діяльності підприємства (на матеріалах хлібокомбінатів м. Києва) : автореф. на

здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / В.П. Бондар. – Київ, 2001. – 15 с.

20. Бурихайло О. Ствердження в суспільстві ідеології добровільної сплати податків потребує впровадження нових підходів і сучасних методів протидії тіньовому бізнесу [Електронний ресурс] / О. Бурихайло // Державна податкова адміністрація у м. Києві – Режим доступу до журн.: http://www.kyivsta.gov.ua/news/2008/07/0723_1.htm.

21. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Ж.: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.

22. Вільчинська О.М. Оцінювання диференціації заробітної плати в різних регіонах України [Електронний ресурс] / О. М.Вільчинська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2018. - Вип. 22. – С. 208-213. – Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/22_11/208_Wil.pdf

23. Вільчинська О.М. Оцінювання диференціації заробітної плати в різних регіонах України [Електронний ресурс] / О. М.Вільчинська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2018. - Вип. 22. – С. 208-213. – Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/22_11/208_Wil.pdf

24. Гайдук Т. Благодійна акція: оформлення та облік [Електронний ресурс] / Т. Гайдук // Головбух – 2008. – № 41 (592). – С. 26. – Режим доступу до журн.: http://ua.glavbukh.ua/glavbukh/obl/obl_3058.html.

25. Голов С.Ф. Фінансова звітність як об’єкт контролю / С.Ф. Голов // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць / Дніпропетровський національний університет. Випуск 191 Том IV. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004, С. 956-962.

26. Гордеюк А.О. Преміювання у системі оплати праці [Електронний ресурс] / А.О. Гордеюк // Наукові конференції. – Режим доступу до журн.: <http://intkonf.org/gordeyuk-ao-premiyuvannya-u-sistemi-oplati-pratsi>.

27. Гордеюк А.О. Премія у системі матеріального стимулювання працівників [Електронний ресурс] / О.А. Гордеюк // Національна бібліотека ім.

В.І. Вернадського. – Режим доступу до журн.:
http://www.nbuu.gov.ua/portalsoc_gumznpkhnpuPravo2008_10Gordeyuk.pdf.

28. Гордеюк А.О. Функціональне призначення преміювання [Електронний ресурс] / А.О. Гордеюк // Наукові конференції. – Режим доступу до журн.: <http://intkonf.org/gordeyuk-ao-funktsionalne-priznachennya-premiyuvannya>.

29. Дікань Л.В. Сучасні підходи до визначення сутності мотивації / Л.В. Дікань, Н.В. Синюгіна // Економіка розвитку / Харківський національний економічний університет. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2007. – С. 55-57.

30. Економічна теорія. Національна економіка : підручник / За ред. В. М. Тарасевича. - К. : «Знання», 2012. – 270 с.

31. Жиглей І.В. Облікове забезпечення заходів, пов'язаних з підвищенням мотивації праці, в світлі П(С)БО 26 “Виплати працівникам”. / І.В. Жиглей // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2009. – № 3 (49). – с. 60-67.

32. Жиглей І.В. Соціальна відповідальність бізнесу через призму бухгалтерського обліку / І.В. Жиглей // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2007. – №4 (42). – С. 74-81.

33. Жиглей І.В. Суспільство як основний користувач бухгалтерської інформації: досвід США / І.В. Жиглей // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць / Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 260 с.

34. Жук А. Від такої “боротьби” з бідністю бідних стає ще більше... [Електронний ресурс] / А. Жук // Високий замок – 2009. – Режим доступу до журн: <http://www.wz.lviv.ua/pages.php?ac=arch&atid=76669>.

35. Заборгованість із виплати заробітної плати у 2009 році // Державний комітет статистики України [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2009/gdn/zvz/zvz_u/zvz2009_u.htm.

36. Загородній А.Г. Інвестиційний словник: Навч. посібник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. – Л.: Вид-во “Бескид Біт”, 2005. – 512 с.
37. Загородній А.Г. Фінансовий словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко. – 4-те вид., випр. та доп. – К.: “Знання”, КОО; Л.: Вид-во Львів. банк. ін-ту НБУ, 2000. – 566 с.
38. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.
39. Закон України "Про відпустки" від 15.11.96р. №504 зі змінами і доповненнями від 17.05.2016. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>
40. Закон України "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (зі змінами і доповненнями) від 09.07.2003р. № 1058-IV . – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1058-15>
41. Закон України "Про оплату праці" від 20.03.95р. № 108 зі змінами і доповнення від 06.12.2016р. – Режим доступу:
42. Закон України “ Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” від 08.07.2010 № 2464-VI).- Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2464-17?test=Up9Mf3o6frtCuWn2ZiDPoZa3HI4Nss80msh8Ie6>
43. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”: за станом на 09.02.2006 р. / Верховна Рада України. – К.: CD – вид-во “Інфодиск”, конфігурація “Професіонал”; 2009. – № 6. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM): кольор.; 12 см. – Системні вимоги: Pentium-233; 32 Мб RAM; ОС Windows 95OSR2/98NT SP6/2000XP. – Назва з екрана.
44. Закон України“ Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття“ від 02.03.2000 № 1533 зі змінами і дов. від 19.12.2017-- Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1533-14>

45. Зарвовський В.С. Організація соціального партнерства в Україні на найнижчому (виробничому) рівні / В.С. Зарвовський // Економіка та держава. – 2007. – № 3. – С. 74-76.
46. Зареєстроване безробіття у 2007 році // Державний комітет статистики України [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2007/rp/sz_br/sz_br_u/zb_2007_u.htm.
47. Зареєстроване безробіття у 2008 році // Державний комітет статистики України [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2008/rp/sz_br/sz_br_u/zb_2008_u.htm.
48. Зареєстроване безробіття у 2009 році // Державний комітет статистики України [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2009/rp/sz_br/sz_br_u/zb_2009_u.htm.
49. Заславський Б.Натуроплата: правові та облікові аспекти / Б. Заславський, Л. Артем'єва // Баланс. – 2009. – № 28 (858). – С. 20-23.
50. Захарова О.В. Управління інвестуванням у людський капітал: методологія, оцінка, планування: монографія [Електронний ресурс]/ О.В.Захарова. – Донецьк: «ДВНЗ ДонНТУ», 2010. – 378 с. - Режим доступу: <http://ea.donntu.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/1650/1/Zaharova%20monografiya.pdf>.
51. Звіт з прогресу 2007 // Сіменс Україна [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://web2.siemens.ua/upload/File/pdf/file_80.pdf.
52. Звітність підприємства: навч. посібник для студентів ВНЗ спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та Н.А. Остап'юк. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 428 с.
53. Згурський О. Оподаткування матеріальної допомоги [Електронний ресурс] / О. Згурський // Дебет-Кредит // Школа бухгалтера. – 2005. – № 15. – Режим доступу до журналу: <http://www.dtk.com.ua/show/3cid01011.html>.

54. Ільницький Ю. Соцпакетна позика працівнику: оформлюємо відносини / Ю. Ільницький // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 39. – С. 5-6.

55. Карасьова Ю.М. Роль інституту розподілу у формуванні мотиваційного механізму ефективної трудової діяльності / Ю.М. Карасьова // Наукові праці Донецького національного технічного університету. Серія: Економічна / Донецький національний технічний університет. – Випуск 31-3 (117). – Донецьк: ДонНТУ, 2007. – 290 с.

56. Кізлик Л. Мотиваційна природа заробітної плати через механізм збільшення соціальних витрат / Л. Кізлик // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: збірник тез доповідей за матеріалами П'ятої ювілейної міжнародної науково-практичної конференції молодих учених (Тернопіль, 21-23 лютого 2008 р.) / Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – С. 438-440.

57. Кліяненко Б.Т. Досвід організації стимулювання персоналу у промисловості регіону / Б.Т. Кліяненко, І.А. Попова // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – 2007. – № 1 (107). – С. 179-185.

58. Кодекс законів про працю від 10.12.74 р., зі змінами і доповненнями . – Режим доступу <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=322-08>

59. Коли пряник гіркіший батога // Інтернет-портал “ТРУД” [Електронний ресурс] – Режим доступу до журн.: http://www.trud.gov.ua/control/uk/publish/printable_article.jsessionid=7093497114171128DA05466E708E07CB?art_id=80337.

60. Коробко О.М. Бухгалтерська фінансова звітність: методологія складання і практика використання : автореф. на здобуття наук. ступеня канд.

екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О.М. Коробко. – Київ, 2003. – 22 с.

61. Косянчук І. Роботодавці об’єдналися [Електронний ресурс] / І. Косянчук // Урядовий кур’єр – 2008. – № 121. Режим доступу до журн.: <http://www.ukurier.gov.ua/index.php?articl=1&id=4474>.

62. Кравчук К. Чекай і сподівайся [Електронний ресурс] / К. Кравчук // Контракти. – 2009. – № 47. – Режим доступу до журн.: <http://kontrakty.com.ua/show/ukr/article/26/47200912069.html>.

63. Куліков Г. Шляхи регулювання оплати праці в Україні / Г. Куліков // Праця і зарплата. – 2008. – № 29 (609). – С. 4-6.

64. Лаговська О.А. Розподіл доходів в умовах соціально орієнтованої економіки: проблеми облікового відображення / О.А. Лаговська // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2007. – № 4 (42). – С. 105

65. Лібанова Е. Людина на ринку праці [Електронний ресурс] / Е. Лібанова // Державна служба зайнятості України. – Режим доступу.: http://www.dcz.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=11172312&cat_id=4713800.

66. Лучко М.Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку : автореф. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / М.Р. Лучко. – Київ, 2008. – 34 с.

67. Макаренко А.П. Аудит операцій і розрахунків з оплати праці та обліку її витрат на підприємстві [Електронний ресурс] / А.П. Макаренко, І. В. Боюк // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. - №1(13). – С. 112-118. - Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vbumb/2011_1/23.pdf

68. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Н.М. Малюга. – Житомир. ЖІТІ, 1998. – 384 с.

69. Матеріальна допомога на підприємстві, премії та виплати // Бібліотека ГоловБуха // Праця і заробітна плата. – 2006. – № 4 (66) – С. 99-104.

70. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 “Представление финансовой отчетности”: за станом на 1 січня 2009 р. // Комітет із Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://pro-u4ot.info/files/ias/IFRS2009rus/ifrs1_www.pro-u4ot.info.pdf.

71. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 “Вознаграждения работникам”: за станом на 1 січня 2009 р. // Комітет із Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://pro-u4ot.info/files/ias/IFRS2009rus/ias19_www.pro-u4ot.info.pdf.

72. Мельник С.В. Соціальна відповідальність бізнесу як складова соціальної політики України / С.В. Мельник // Економіка та держава. – 2007. – № 5. – С. 71-73.

73. Мица В.Є. Місце і роль облікової політики у формуванні витрат на оплату праці / В.Є Мица, О.С. Коровненко // Економіка та держава. – 2008. – № 5. – С. 91-93.

74. Наказ Державного комітету статистики України " Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці" 05.12.2008р. № 489. -Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2008/489/489_2008.htm

75. Нарахування компенсації за затримку виплати зарплати // Бібліотека ГоловБуха // Праця та зарплата: усе, що повинен знати бухгалтер. – 2009. – № 4 (102). – С. 89-91.

76. Нефінансова звітність “Звіт з прогресу – 2008” // Група компаній “Фокстрот” [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://foxtrot.ua/files/zvit_net.pdf.

77. Овсюк Н.В. Виплати працівникам за П(С)БО 26 та МСФЗ: порівняльний аспект [Електронний ресурс]. / Н.В.Овсюк, О.Ю.Радченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Житомирський державний технологічний університет. - 2012. - Випуск 3(24). – С.360-368. - Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2012_3/40.pdf.

78. Осецький В.Л. Соціальна відповідальність корпорацій України як фактор забезпечення їхньої конкурентоспроможності / В.Л. Осецький, В.М. Марченко // Економіка та держава. – 2007. – № 1. – С. 9-12.

79. П(С)БО 16 «Витрати» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 зі змінами і доповненнями від 27.06.2013 - Режим доступу всіх П(С)БО : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

80. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учёта: современные проблемы / В.Ф. Палий. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учёт”, 2007. – 88 с.

81. Пантелеєв В.П. Словник бухгалтера та аудитора / В.П. Пантелеєв, О.С. Сніжко; Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2009. – 239 с.

82. Петіна Л.В. Шляхи удосконалення внутрішньогосподарської звітності та перманентної інвентаризації в прийнятті управлінських рішень на підприємствах АПК [Електронний ресурс] / Л.В. Петіна // Бізнес-навігатор. – Режим доступу до журн.: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Biznes/2009_2/2009/02/090229.pdf.

83. Податковий кодекс станом на 1 січня 2018 р / [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

84. Політична економія: Навч. посібник / К.Т. Кривенко, В.С. Савчук, О.О. Беляєв та ін. / За ред. д.е.н., проф. К.Т. Кривенка. – К.: КНЕУ, 2001. – 508 с.

85. Поліщук О.Ю. Проблема розриву вартості послуг праці та рівня заробітної плати в Україні / О.Ю. Поліщук // Вісник Національного

університету водного господарства та природокористування. Економіка: збірник наукових праць / Національний університет водного господарства та природокористування. Частина 1 Випуск 4 (44). – Рівне:НУВГП, 2008 – С. 153-159.

86. Попит та пропозиція робочої сили у 2009 році // Державний комітет статистики України [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2009/rp/sz_br/sz_br_u/piprs_2009_u.htm.

87. Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 26.09.2001р. №1266 зі змінами від 26.06.2015 . – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1266-2001-%D0%BF>

88. Порядок обчислення середньої заробітної плати, затверджений постановою Кабінету Міністрів від 08.02.95р.№ 100 зі змінами від 29.07.2015; Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=100-95-%EF>

89. Порядок проведення індексації грошових доходів населення, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 17.03.2003, № 1078 зі змінами і доповненнями від 18.10.2017. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1078-2003-%D0%BF#n111>

90. Привалов Ю.О. Соціальна відповідальність бізнесу в Україні (Матеріали експертного дослідження) / Ю.О. Привалов, Д.Л. Коник, М.В. Олійник / Відп. ред.: Ю. Саєнко. – К.: “Батискаф”, 2002. – 71 с.

91. Програма Міністерства економіки України та Представництва ООН в Україні “Україна. Подолання бідності” / Міністерство економіки України, Представництво ООН в Україні [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.undp.org.ua/files/ua_24267mdgp.pdf.

92. Реверчук Н.Й. Соціальна відповідальність підприємців у сфері розподілу доходів в Україні [Електронний ресурс] / Н.Й. Реверчук / Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України / Національний

лісотехнічний університет України. Випуск 18.1. – Режим доступу до журн.: http://www.nbuu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlut/18_1/18_1_Rewerczuk.pdf.

93. Редько К.О. Методичні аспекти аудиту фінансової звітності акціонерних товариств : автореф. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / К.О. Редько. – Київ, 2002. – 16 с.

94. Самарченко О. “Забезпеченість” майбутніх відпусток / О. Самарченко // Збірник систематизованого законодавства. Відпустки: правові, податкові та бухгалтерські аспекти. 2016. – Випуск 5. – С. 198-202.

95. Смеян Ю. Соціальний захист працівників: види, облік та оподаткування у випадках тимчасової непрацездатності, надання відпустки, матеріальної допомоги та позики [Електронний ресурс] / Ю. Смеян // Галицькі контракти – 2000. – № 1. – Режим доступу: <http://www.kontrakty.com.ua/norma/2000/01/01temk3.html>.

96. Стефанюк І. Сучасні тенденції в оплаті праці зайнятих в торгівлі [Електронний ресурс] / І. Стефанюк, А. Мотовилець, Н.К. Галушко // Наукові конференції. – Режим доступу: <http://intkonf.org/stefanyuk-i-motovilets-a-galushko-nk-suchasni-tendentsiyi-v-oplati-pratsi-zaynyatih-v-torgivli>.

97. Стрибулевич Т.О. Зарубіжний та вітчизняний досвід ідентифікації соціальних витрат в обліково–аналітичних системах [Електронний ресурс] / Т.О. Стрибулевич // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – Режим доступу: <http://nuwm.rv.ua/metods/asp/vd/v39ek38.doc>.

98. Харитонова Н. Добровільний медогляд працівників: чи є податок з доходів і валові витрати / Н. Харитонова // Все про бухгалтерський облік. – № 109. – С. 12-13.

99. Харитонова Н. Матеріальна допомога під Новий рік усім працівникам: чи вдасться уникнути податку з доходів / Н. Харитонова // Все про бухгалтерський облік. – № 113. – С. 12-13.

100. Харитонова Н. Медичне страхування працівників як складова соцпакету / Н. Харитонова // Все про бухгалтерський облік. – № 39. – С. 11–13.

101. Харитонова Н. Недержавне пенсійне страхування працівників / Н. Харитонова // Все про бухгалтерський облік. – № 39. – С. 14-17.

102. Холод Н.М. Напрями підвищення рівня добробуту населення в Україні в контексті інституційних реформ [Електронний ресурс] / Н.М. Холод // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України / Національний лісотехнічний університет України. – 2009. – Вип. 19.7. – Режим доступу до журн.: http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvntu/19_7/212_Cholod_19_7.pdf.

103. Циганенко В. Соціальний пакет: що включити і як запровадити Все про бухгалтерський облік, 2008 р., № 39, с. 3-4

104. Чернецька Т. Облік виплат працівникам [Електронний ресурс] / Т. Чернецька // Наукові конференції. – Режим доступу до журн.: <http://intkonf.org/chernetska-t-trufina-zhs-oblik-viplat-pratsivnikam>.

105. Шейко І. Соціальна відповідальність бізнесу в Україні: економічний аспект [Електронний ресурс] / І. Шейко // Фонд Віктора Пінчука. – Режим доступу: <http://pinchukfund.org/storage/students/works/2008/493.doc>.

106. Щодо пріоритетних напрямів реформування заробітної плати в Україні // Відділ економічної та соціальної стратегії Національного інституту стратегічних досліджень [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.niss.gov.ua/Monitor/Monitor1_72/01.htm.

107. Янковська Л. Взаємозв'язок соціальної сфери і рівня людського капіталу / Л. Янковська // Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. – 2008. – № 2. – С. 6-14.

108. Янукович В.В. Соціальні проблеми людини та соціальна політика держави / В.В. Янукович // Економіка та держава. – 2007. – № 7. – С. 23-25.

109. Яценко О.І. Система преміювання як важливий елемент стимулювання праці персоналу підприємств [Електронний ресурс] / Яценко

О.І., Чиж С.В. // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України / Національний лісотехнічний університет України. – 2006. – вип. 16.1.

– Режим доступу до журн.:

http://www.nbuu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltsu/16_1/423_Jaszczenko_16_1.pdf.